



TARKASTUS JA ARVIOINTI

JULKISEN JA YKSITYISEN RAJAPINNASSA

Jarmo Vakkuri | Lasse Oulasvirta |
Jani Wacker | Riikka Kivimäki (toim.)

Tarkastus ja arviointi julkisen ja yksityisen rajapinnassa

Jarmo Vakkuri, Lasse Oulasvirta,
Jani Wacker & Riikka Kivimäki (toim.)

TARKASTUS JA ARVIOINTI JULKISEN JA YKSITYISEN RAJAPINNASSA

Copyright ©2011 Tampere University Press ja tekijät

Myynti

Tiedekirjakauppa TAJU

Kalevantie 5

PL 617

33014 Tampereen yliopisto

puhelin 040 190 9800

fax (03) 3551 7685

taju@uta.fi

www.uta.fi/taju

<http://granum.uta.fi>

Taitto

Maaret Kihlakaski

Kansi

Mikko Reinikka

Artikkelien kielentarkistuksen ovat tehneet Tampereen yliopiston käännöstieteen opiskelijat Juhana Honkanen, Katja Jama, Jenni Mononen, Jenny Perttola ja Tiia Talvitie osana Ammattimaisen tekstintarkistuksen kurssia.

ISBN 978-951-44-8447-6

ISBN 978-951-44-8479-7 (pdf)

Tampereen Yliopistopaino Oy - Juvenes Print
Tampere 2011

Sisällys

Kirjoittajat	7
Esipuhe	9

I

TILINTARKASTUSTUTKINNOT JA LAADUNVARMISTUS JULKISEN JA YKSITYISEN RAJAPINNASSA	11
<i>Edward Andersson</i> Tilintarkastusjärjestelmän uudistaminen	13
<i>Kari Vainio, Anu Tanner & Pekka Parviainen</i> Tilintarkastajien laadunvarmistuksen valvonta	30
<i>Jarmo Vakkuri</i> Laadunvarmistuksen ongelma julkishallinnon tilintarkastuksessa ...	63

II

JULKISEN HALLINNON MARKKINAMALLIT JA TALOUSINFORMAATION HYÖDYNTÄMINEN	97
<i>Salme Näsi</i> Kustannuslaskelman ongelmat julkishallinnon markkinamalleissa ..	99
<i>Pentti Meklin</i> Näkyvät kustannukset – ulkoistamisen sudenkuoppa	125
<i>Pasi Leppänen</i> Kuntakonsernin talousohjaus ja päätoimintatukea tukeva laskentatoimi	142

III

TARKASTUKSEN ONGELMAT TUOTTAVUUTEEN PYRKIVÄSSÄ JULKISHALLINNOSSA	169
<i>Tuomas Pöysti</i> Valtion tuottavuusohjelma ulkoisen tarkastajan näkökulmasta	171
<i>Ilari Karppi & Lasse Oulasvirta</i> ALKU-uudistus ja tuottavuushyötyjen tavoittelu	204

IV

VALTIONTALouden VALVONNAN INSTITUTIONAALISET MUUTOKSET: EDUSKUNNAN TARKASTUSVALIOKUNTA	221
<i>Kalle Määttä & Matti Salminen</i> Eduskunnan tarkastusvaliokunnan lyhyt oppimäärä	223
<i>Jani Wacker</i> Eduskunnan tarkastusvaliokunta ja valtion omistajaohjauksen valvonta	246

Kirjoittajat

Edward Andersson, emeritusprofessori, Helsingin yliopisto

Ilari Karppi, HT, aluetieteen dosentti ja ma. professori, Tampereen yliopisto, Johtamiskorkeakoulu

Pasi Leppänen, KHT, JHTT, johtaja, Deloitte & Touche Oy

Pentti Meklin, KTT, HM, kunnallistalouden emeritusprofessori, Tampereen yliopisto, Johtamiskorkeakoulu

Kalle Määttä, OTT, dosentti, johtava tuloksellisuustarkastaja, Valtiontalouden tarkastusvirasto

Salme Näsi, KTT, yrityksen laskentatoimen professori, Tampereen yliopisto, Johtamiskorkeakoulu

Lasse Oulasvirta, HT, finanssihallinnon ja julkisyhteisöjen laskentatoimen professori, Tampereen yliopisto, Johtamiskorkeakoulu

Pekka Parviainen, KTM, laadunvarmistuksen asiantuntija, Keskuskauppakamari, tilintarkastuslautakunnan laadunvarmistusryhmä

Tuomas Pöysti, OTT, hallinto-oikeuden dosentti (Helsingin yliopisto), Valtiontalouden tarkastusviraston pääjohtaja, eduskunta

Matti Salminen, valiokuntaneuvos, eduskunnan tarkastusvaliokunta

Anu Tanner, KTM, laadunvarmistuksen asiantuntija, Keskuskauppakamari, tilintarkastuslautakunnan laadunvarmistusryhmä

Kari Vainio, KTM, laadunvarmistuksen johtaja, Keskuskauppakamari, tilintarkastuslautakunnan laadunvarmistusryhmä

Jarmo Vakkuri, HT, kunnallistalouden professori, Tampereen yliopisto, Johtamiskorkeakoulu

Jani Wacker, HT, julkisoikeuden yliassistentti, Tampereen yliopisto, Johtamiskorkeakoulu

ESIPUHE

Talouden ja yhteiskunnan kehitystä ohjaavat monenlaiset ja monitasoiset muutostekijät. Tällaisia ovat niin eurooppalaisten kansallisvaltioiden rahoitusongelmat, yritysten kansainvälisten toimintaedellytysten ennakoimattomat muutokset, julkisen hallinnon tuottavuuspolitiikkojen toteuttaminen kuin kansalaisen ja kuntalaisen muuttuva rooli asiakkaana, palvelujen käyttäjänä ja veronmaksajana.

Eräs keskeinen muutostekijä – ja myös tämän teoksen yksi kiinnekohta – on uudella tavalla määrittyvä julkisen ja yksityisen sektorin rajapinta, toiminta, joka sisältää sekä liiketaloudellisia että verorahoituksen julkishallinnon ominaispiirteitä. Nämä piirteet sekoittuvat ja synnyttävät uudenlaisia toimintatapoja ja -malleja, jotka eivät ole välttämättä puhtaimmillaan ”yksityistä” tai ”julkista”. Ne ovat eräänlaisia ”julkisyksityisen” palvelutuotannon tapoja, joiden ymmärtämiseen, tutkimukseen ja arviointiin tarvitaan uudenlaisia välineitä ja teoreettisia ajattelumalleja. Tästä rajapinnan tutkimuksesta on kasvanut yksi Tampereen yliopiston painoalue.

Tarkastustoiminta, joka luonteensa mukaisesti pyrkii huomioidaan tarkastettavien kohteiden muutoksen, kohtaa tässä viitekehyksessä aivan uudenlaisia ongelmia. Tilintarkastuksen yksi perustehtävä ei muutu. Se pyrkii edelleen varmistamaan tilivelvollisten tahojen toiminnastaan antaman informaation oikeellisuutta ja riittävyttä. Mutta se, mikä on oikeaa ja riittävää uusissa tarkastuskohteissa ja toimintakonteksteissa, ei enää olekaan niin yksinkertaista. Toisaalta nyky-yhteiskunnassa on aivan erityinen tarve veronmaksajien resurssien tehokkaan käytön analyysille. Kyvystä ymmärtää markkinamalleja ja erilaisia tehokkuusinstrumentteja julkisessa toiminnassa on muodos-

tunut tarkastustoiminnan eräs ratkaiseva menestystekijä. Mitä tarkastuksen tulisi kyetä sanomaan tuottavuusperusteisen julkishallinnon kehittämisestä ja kansalaisen roolista tässä? Kun pohditaan tarkastuksen hyötyä ja lisäarvoa kansalaisen kannalta, tätä ei pidä unohtaa.

Käsillä olevan teoksen tavoite on jäsentää tarkastuksen ja arvioinnin ajankohtaisia kysymyksiä julkisen ja yksityisen sektorin rajapinnassa. Täsmällisemmin teoksen artikkelit luovat katsauksen tilintarkastustutkimintojen ja laadunvarmistuksen ajankohtaisiin uudistuksiin, julkisen hallinnon markkinamalleihin sekä niissä hyödynnettävän talousinformaation ongelmiin ja rajoitteisiin, tarkastuksen tehtäväkenttään tuottavuuteen pyrkivässä julkishallinnossa sekä valtiontalouden institutionaaliin muutoksiin ja eduskunnan muuttuvaan rooliin. Teoksen artikkeleissa on pyritty tietoisesti yhdistämään teoreettinen, käsitteellinen ja konkreettisiin käytänteisiin liittyvä tarkastelu. Tästä pitävät huolen sekä kirjoittajakunnan moninaisuus että teokseen valikoidut teema-alueet.

Teoksen alkuinnoituksena on toiminut vuonna 2009 Tampereen yliopiston taloustieteiden laitoksen järjestämä Tilintarkastuksen ja arvioinnin symposium, jossa teoksen teemat olivat esitysten ja keskustelujen kohteina. Teos julkaistaan vuoden 2011 symposiumin alla tilanteessa, jossa järjestäjä on muuttunut Tampereen yliopiston Joh-
tamiskorkeakouluksi, teemat ovat uudistuneet, mutta jossa halutaan pitää kiinni hyvästä perinteestä julkaista tarkastuksen ja arvioinnin teemoja koskevaa tutkimusta. Muuttuvassa yhteiskunnassa tällainen jatkuvuus on tärkeää.

Haluamme lämpimästi kiittää kaikkia kirjoittajia hyvin toimineesta kirjoitusprosessista. Samoin kiitämme Tampereen yliopiston suomen kielen opiskelijoita ja lehtoreita teoksen artikkeleiden kielenhuollosta. Erityinen kiitos myös Tampere University Pressille halukkuudesta ylläpitää tätä tärkeää tutkimuksen ja asiantuntemuksen perinnettä. Keskustelulle on entistä enemmän tarvetta.

Tampereella toukokuussa 2011,

Jarmo Vakkuri, Lasse Oulasvirta, Jani Wacker ja Riikka Kivimäki

TILINTARKASTUSTUTKINNOT JA LAADUNVARMISTUS
JULKISEN JA YKSITYISEN RAJAPINNASSA

TILINTARKASTUSJÄRJESTELMÄN UUDISTAMINEN

Edward Andersson

Tilintarkastajajärjestelmän uudistaminen ja laatimani selvitys

Sain keväällä 2009 työ- ja elinkeinoministeriöltä tehtäväkseni selvittää, millaisia tilintarkastuspalveluja ja millaista tilintarkastusosaamista Suomessa tarvitaan tulevaisuudessa, ja tämän perusteella selvittää nykyisen tilintarkastusjärjestelmän uudistamistarvetta. Toinen keskeinen selvittämistehtävä liittyi tilintarkastajien valvontajärjestelmän uudistamiseen. Selvitystehtävän antaminen juuri minulle perustui lähinnä siihen, että olin toiminut vuodet 2000–2006 tilintarkastuslautakunnan (TILA) puheenjohtajana. Tilintarkastusalan tutkintoa minulla ei ole. Selvitykseni on julkaistu työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuna 1/2010.

Selvitystyö pantiin vireille erityisesti sen johdosta, että eduskunta oli hyväksyessään tilintarkastuslain (459/2007) lausunut edellyttävänsä, ”että hallitus valmistelee yhteistyössä KHT-, HTM- ja JHTT-yhdistysten kanssa tilintarkastajan tutkintovaatimusten kokonaisuudistuksen niin, että kaikille tilintarkastajille on yhteinen perustutkinto, jonka jälkeen voidaan erikoistua ja suorittaa erikoistumistutkinnot”. Eduskunnan toivomus oli siis melko selväsanainen, ja siitä oli hyvä lähteä. Ehdottamani uudistus on lähinnä organisatorinen, eikä tilintarkastus-

toiminnan sisältöön esitetä muutoksia. Valtiontalouden tarkastusta selvitystyöni ei koskenut.

Tilintarkastusvelvollisuuden laajuuteen ei toimeksiantoni mukaan tullut ottaa kantaa. Oli kuitenkin syytä mietinnössä todeta, että EU:n tilinpäätösdirektiivin pakolliselle tilintarkastukselle asettama alaraja on olennaisesti korkeampi kuin Suomen laissa säädetty alaraja. EU15-maista muut kuin Ruotsi, Tanska ja Suomi soveltavat direktiivin asettamaa alarajaa, ja sekä Ruotsi että Tanska ovat nostamassa omia alarajojaan, Ruotsi kuitenkin hyvin maltillisesti. Suomen kannalta on ongelmallista, että monet kansainväliset tilintarkastusnormit on tarkoitettu tilintarkastuksiin, jotka suoritetaan EU:n alarajan ylittävissä yrityksissä. Suomen PK-sektorin yritysten tarkastuksiin nämä normit eivät sovellu hyvin, vaan ne tekevät tilintarkastuksen liian raskaaksi ja korottavat myös sen kustannuksia. Ennemmin tai myöhemmin Suomen on tämän johdosta tehtävä joitakin päätöksiä.

Toimeksiantoni mukaan oli myös harkittava keinoja, joilla voitaisiin alentaa Suomen PK-yritysten hallinnointikustannuksia, mihin Suomi on EU:n yhteistyössä sitoutunut. Asialla on liittymäkohtia tilintarkastusvelvollisuuden laajuuteen. Tilintarkastuspakon kohteena olevien yritysten tapauksessa siirtyminen kevyempään tilintarkastukseen (ns. *review*) ei ole mielestäni suositeltava keino. Selvien kustannuksia alentavien ehdotusten tekeminen on näiden yritysten kohdalla hyvin vaikeaa. Konkreettisia ehdotuksia ei ole julkisuudessa juuri esitetty.

Tutkintoasiat

Mietintöni keskeinen johtopäätös oli, että eduskunnan toivoma kolmen tilintarkastajakategorian yhdistäminen on syytä toteuttaa. Kaikkien tilintarkastajien perustehtävät ovat samat, eli tilinpäätöksen tarkastaminen ja sen oikeellisuuden varmistaminen. Tämän vuoksi ehdotin, että kaikille tilintarkastajiksi pyrkiville järjestettäisiin yhteinen perustutkinto, jonka vaatimustaso olisi lähes sama kuin nykyisen

HTM-tutkinnon taso. Tutkintoon voitaisiin lisätä suppeita perustietoja julkisesta taloudesta, varsinkin kuntia koskevasta keskeisestä lainsäädännöstä. Tämän lähtökohdan mukaan kaikilla tilintarkastajilla olisi EU:n tilintarkastusdirektiivin edellyttämä pätevyys. Kokeeseen sisältyisivät mm. IFRS-standardit sekä *corporate governance* -normit, joiden vaatimustason tulisi olla maltillinen.

Tämän perustutkinnon lisäksi olisi mahdollista suorittaa kaksi lisämoduulia, toinen yksityisen puolen vaativia tilintarkastustehtäviä varten ja toinen julkisyhteisöjen tilintarkastuksia varten. Edellinen vastaisi suurin piirtein nykyistä KHT-tutkintoa ja jälkimmäinen JHTT-tutkintoa. Jompikumpi näistä olisi mahdollista suorittaa samanaikaisesti perustutkinnon kanssa. Erillistä moduulia julkisyhteisöjen tilintarkastajia varten pidin siis edelleen tarpeellisenä, vaikka siitä esitettiin vahvoja päinvastaisiakin käsityksiä. Korostan, että näiden yhteisöjen tilintarkastukseen liittyy selkeitä velvoitteita ottaa kantaa toiminnan tehokkuuteen ja vaikuttavuuteen sekä verovarojen ja valtionosuuksien käytön lainmukaisuuteen. Näitä tehtäviä varten tarvitaan osaamista, joka ei kuulu yksityisen puolen tilintarkastajien koulutukseen.

Kaikille yhteinen perustutkinto johtaisi luonnollisesti siihen, ettei olisi enää tarpeen eikä mielekästä ylläpitää erillisiä KHT-, HTM- ja JHTT-yhteisöjä, vaan ne olisi yhdistettävä.

Tilintarkastajien perustutkintoon osallistumisen edellytyksenä olisi – samoin kuin nykyisin – alempi korkeakoulututkinto tai ammattikorkeakoulututkinto. Molempien lisämoduulien suorittajilta vaadittaisiin edelleen ylempi korkeakoulututkinto. Teoreettiset opinnot olisi edelleen suoritettava pääsääntöisesti korkeakouluissa. Nykyiset normit siitä, millä edellytyksillä alemman korkeakoulututkinnon suorittanut voisi osallistua KHT- tai JHTT-tutkintoon, jäisivät koskemaan lisämoduulien suorittamista. Samoin jäisivät voimaan säännökset teoreettisten lisäkysymysten suorittamismahdollisuudesta eräissä tapauksissa.

EU:n tilintarkastusdirektiivissä annetut määräykset käytännön kokemuksen määrästä ja hankkimistavasta ovat melko tiukat. Ne voivat estää sellaisten henkilöiden pääsyn kokeeseen, joilla on runsas mutta muulla tavoin hankittu käytännön kokemus. Tämä on vali-

tettavaa, ja oma käsitykseni on, että tilintarkastajaksi pääsyn tulisi olla mahdollista myös esimerkiksi vankan yrityksen taloushallintoon liittyvän kokemuksen perusteella. Tilintarkastusdirektiivin 11 artikla avaa kuitenkin tällaisille henkilöille tietyt mahdollisuudet, joista olisi tiedotettava nykyistä tehokkaammin.

Kun tarkoituksena olisi, että myös julkisyhteisöjen tilintarkastajilla tulisi olla yleisen tilintarkastajan pätevyys, joudutaan tälle alalle hakeutuviin soveltamaan EU:n direktiivin määräyksiä mm. käytännön kokemuksen hankkimisesta. En usko, että tämä aiheuttaa suuria käytännön ongelmia, kunhan käytännön kokemukseksi tunnustetaan työskentely julkisyhteisöjen tilintarkastuksen parissa. Julkisyhteisöjen tarkastuksia varten suoritettavan moduulin koetehtävien laatiminen olisi tietenkin annettava tämän alan asiantuntijoiden tehtäväksi.

Selvitystyöni aikana esitettiin eräiltä tahoilta ajatus, että tilintarkastajan perustutkinnon taso tulisi asettaa hiukan EU-direktiivin vaatiman tason alapuolelle. Tätä perusteltiin sillä, että siten voitaisiin asettaa tutkintovaatimukset vastaamaan paremmin Suomen PK-yritysjäkunnan tarpeita ja jättää pois erityisesti IFRS-standardit ja *corporate governance* -normit. Tällaisen tutkinnon suorittaneet eivät voisi tarkastaa niitä yrityksiä, jotka ylittävät EU-direktiivin asettaman alarajan, mutta tällaisia yrityksiä on maassamme alle 3 000.

Tämän linjan hyväksyminen johtaisi kuitenkin siihen, että tilintarkastajakategorioiden vähentämisen sijasta syntyisi uusi kategoria, mikä tuskin vastaa eduskunnan lausumaa eikä olisi muutenkaan perusteltua. EU-kelpoisten tilintarkastajien määrä maassamme muodostuisi erittäin pieneksi. Lisäksi hämmennystä sekä kotimaassa että EU:n piirissä voisi aiheuttaa se, että kaikki Suomen auktorisoidut tilintarkastajat eivät täyttäisi EU-direktiivin vaatimuksia, toisin kuin muissa jäsenmaissa. Oma käsitykseni on, ettei HTM-tasoa vastaavaa perustutkintoa voida pitää liian vaativana, vaikka siihen kuuluisikin IFRS-standardien perusasioita sekä *corporate governance* -normeja. Nämä kuuluvatkin mielestäni selvästi auktorisoidun tilintarkastajan ”yleissivistykseen”.

Kun järjestelmiä ja tutkintovaatimuksia muutetaan, siirtymäsäännöksillä on tietenkin suuri merkitys. Lähtökohtana uudistusehdotuk-

selleni oli, että kaikilla jo toimivilla tilintarkastajilla säilyisi se pätevyys, joka heillä uudistuksen tullessa voimaan on. Nykyisten KHT- ja HTM-tilintarkastajien kohdalla uudistus ei aiheuttaisi mitään asiallisia muutoksia. Sen sijaan olisi säädettävä, miten ne JHTT-tilintarkastajat, jotka eivät ole suorittaneet HTM-tutkintoa, voisivat saada uuden perustutkinnon pätevyyden. Ehdotukseni oli, että toimimalla tilintarkastajana vähintään kolmen vuoden ajan heidän olisi mahdollista saavuttaa sellainen käytännön kokemus, jota direktiivissä edellytetään. Teoriatiedon osalta oli pakko todeta, ettei heidän tutkintoonsa ole sisältynyt kaikkea sitä, mitä EU-direktiivin 8 artiklan mukaan pitää sisältyä tutkintoon. Tämän vuoksi heidän olisi ehdotukseni mukaan suoritettava kevyehkö teoreettinen lisäkoee, jolle ehdotin neljän vuoden suoritusaikaa. Tähän lisäkokeeseen sisältyisivät ainakin IFRS-standardien ja *corporate governance* -normien perusteet maltillisen vaatimustason mukaan.

Teoreettisten tutkintovaatimusten tarkempaan sisältöön minulla ei ollut edellytyksiä ottaa kantaa. Lähdin myös siitä, että niihin otetaan kantaa vasta siinä vaiheessa, kun on selvää, että uudistus toteutetaan suurin piirtein ehdotukseni peruslinjojen mukaan.

Valvonta-asiat

Jos tilintarkastajakategoriat ehdotukseni mukaan yhdistetään siten, että kaikilta vaaditaan yhteinen tilintarkastajan perustutkinto, on selvää, että myös tilintarkastajien valvonta on yhdistettävä. Nykyistä hajanaista valvontajärjestelmää ei voida enää ylläpitää. Tämä merkitsee sitä, että Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta TIVAn rajoitettu valvontavalta on lakkautettava ja että myös JHTT-lautakunta käy tarpeettomaksi. Julkisyhteisöjen tilintarkastuksen erityispiirteistä olisi toki edelleen pidettävä kiinni ja valvonta järjestettävä siten, että tämä on mahdollista. Tilintarkastusalan uusi auktorisointi- ja valvontaviranomainen olisi rakennettava nykyisen TILAn pohjalle.

Tilintarkastustoiminta kuuluisi ehdotukseni mukaan kokonaan työ- ja elinkeinoministeriön (TEM) toimialaan. TEM:n olisi tietenkin julkisyhteisöjen tilintarkastusta koskevissa asioissa oltava tiiviissä yhteistyössä valtiovarainministeriön kanssa. Kun TEM:n vastuulla olisivat tilintarkastuksen lainsäädäntöasiat ja kun TEM:n yhteydessä toimii ja sen budjetin piiriin kuuluu myös valtion tilintarkastuslautakunta VALA, joka ratkaisee valitukset tilintarkastuksen kanteluasioissa annetuista ratkaisuista, tilintarkastuksen valvontaviranomainen ei voisi olla osa TEM:n organisaatiota. Valvontaviranomaiseksi ei olisi myöskään syytä nimetä Suomen Pankin organisaatioon liittyvää Finanssivalvontaa, jonka kanssa tilintarkastuksen valvontaviranomaisen olisi kuitenkin oltava läheisessä yhteistyössä.

Keskeisenä tilintarkastuksen tutkinto-, kehitys- ja valvontaviranomaisena maassamme on nykyisin Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta (TILA), jolla on yhdeksän vakinaista henkilöä palveluksessaan. Päätöksenteossään TILA on itsenäinen suhteessa Keskuskauppakamariin, jonka osuus käsittää TILAn huonetila-, palkkaus- ja muiden hallinnollisten asioiden hoitamisen, minkä lisäksi sillä on oikeus nimetä enemmistö TILAn jäsenistä. TILAn puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan nimeää TEM. TILAn päätöksentekoon sovelletaan samaa menettelyä koskevaa lainsäädäntöä kuin varsinaisissa valtionhallinnon viranomaisissa.

Vaihtoehtona sille, että tilintarkastusalan auktorisointi- ja valvontaviranomainen rakennetaan TILAn pohjalle, olisi kokonaan uuden valtion viranomaisen perustaminen. Tällöinkin jouduttaisiin turvautumaan siihen asiantuntemukseen, joka on vuosien kuluessa kertynyt TILAan. Kun valmistelin mietintöä, ajatukseni oli, että ”uudesta” TILasta olisi hyvin pitkälti eliminointava ne piirteet, jotka viittaavat Keskuskauppakamariin ja voivat antaa sen kuvan, että TILA jollakin tavoin kuuluu elinkeinoelämän intressivalvontaan. Siinä mielessä ehdotin, että Keskuskauppakamarin nykyinen valta nimetä TILAn jäseniä siirrettäisiin TEM:lle siten, että TEM nimeäisi puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan lisäksi joko puolet lautakunnan jäsenistä (jolloin Keskuskauppakamari nimeäisi toisen puolen) tai vaikkapa kaikki jä-

senet, jolloin Keskuskauppakamarilla olisi oikeus esittää ministeriölle jäseniksi henkilöitä, jotka edustavat tilintarkastusammattia, liike-elämää ja alan tutkimusta. Jo mietintöä valmistellessani oli ilmennyt, että kaikki kuullut tahot eivät pitäneet näitä muutoksia TILAn asemaan riittävinä.

TILAn nykyistä kokoonpanoa (1+1+12) pidin selvästi tarpeettoman suurena ja ehdotin sen supistamista. Jos elin on liian suuri, sen jäsenet eivät aina paneudu riittävästi käsiteltäviin asioihin. TILAn päätöksenteon tulisi voida tapahtua myös jaostoissa esimerkiksi siten, että kante-luasiat ratkaistaisiin 5–7 jäsenen kokoisessa jaostossa. Julkishallinnon tilintarkastuksen erikoiskysymyksiä varten olisi oltava myös erityinen jaosto. TILAn joustavan päätöksenteon kannalta olisi tärkeää, että rutiiniasioita ei enää vietäisi luottamushenkilökäsittelyyn, vaan ne päätettäisiin virkamiestasolla.

VALAn asemaan ja toimintaan en ehdottanut muutoksia. VALA olisi edelleen TEM:n yhteydessä toimiva valitusviranomainen, ja jatkovalitustie olisi KHO:teen. Laissa olisi selvästi määritettävä, mitkä asiat (esimerkiksi auktorisoinnin peruutukset) voidaan saattaa KHO:n tutkittaviksi.

Tilintarkastajien valvonta on ennakollista ja jälkikäteistä. Jälkikäteinen valvonta perustuu kanteluihin sekä valvontaviranomaisen oma-aloitteiseen puuttumiseen. Valvonnan painopiste on kauan ollut jälkikäteisessä valvonnassa. Tämä valvonnan osa-alue on edelleen tärkeä, ja se on käsitykseni mukaan toiminut hyvin. Siihen en ehdottanut muita muutoksia, kuin että TILA ratkaisisi ensimmäisenä asteena kaikki kantelu- ja muut jälkikäteiset valvonta-asiat ja että ratkaisut tulisi tehdä TILAn jaostossa.

Ennakollinen valvonta on käynyt yhä tärkeämmäksi, ja siihen on panostettava. Sillä vahvistetaan alan uskottavuutta ja estetään epäkoh-tien syntyminen. Sen tärkein muoto on yksittäisiin tilintarkastajiin ja tilintarkastusyhteisöihin kohdistuva laadunvarmistus, josta on säännös tilintarkastusdirektiivin 29 artiklassa ja tilintarkastuslain 29 §:ssä, min-kä lisäksi komission suositus 6.5.2008 antaa asiasta tarkemmat ohjeet. TILA olikin jo ennen tätä selvitystehtävääni asettanut laadunvarmis-

tusryhmän, joka kesäkuussa 2008 ilmestyneessä mietinnössään antoi suosituksia laadunvalvonnan järjestämisestä. Yksimielisessä mietinnössä otettiin kantaa laadunvarmistuksen kysymyksiin direktiivin hengen ja pitkälti muiden jäsenmaiden käytännön mukaisesti. Työryhmän ehdotuksia alettiin välittömästi toteuttaa TILAssa, joka on palkannut laadunvarmistusjohtajan sekä muutamia muita henkilöitä tätä tehtävää hoitamaan.

Pidin työryhmän ja TILAn linjaa oikeana enkä voinut esittää siihen mitään lisäyksiä. Laadunvalvonta ja laadunvarmistus koskevat kaikkia ammatissa toimivia tilintarkastajia ja tilintarkastusyhteisöjä. Muiden kuin yleisen edun kannalta merkittävien tilintarkastajien ja tilintarkastusyriyten laadunvarmistus suoritettaisiin edelleen käyttäen alalla toimivia, tehtävään koulutettuja tilintarkastajia. Toiminnan suunnittelu ja johto olisi kuitenkin TILAn laadunvarmistusjohtajan sekä TILAn asettaman jaoston vastuulla, ja tulokset tulisivat TILAn tietoon.

Yleisen edun kannalta merkittävien tilintarkastusyhteisöjen laadunvarmistuksen järjestäminen on vaikea asia, sillä siihen kohdistuu paineita myös ulkomailta. Näiden yhteisöjen laadunvarmistuksen suorittaa TILAn omaksuman käytännön mukaan TILAn henkilöstö laadunvarmistusjohtajan johdolla. Tämän menettelyn uskotaan takaavan, että myös ulkomailla tunnetaan luottamusta erityisesti suomalaisten julkisesti noteerattujen yhtiöiden tilintarkastusta kohtaan. Erityisesti pelätään niitä vaatimuksia, jotka saattavat tulla Yhdysvaltojen viranomaisilta. Suomen tulisi vahvasti tukea EU:n pyrkimyksiä saada Yhdysvaltojen kanssa aikaan vastavuoroisuussopimus, jonka mukaan molemmat sopijapuolet tunnustavat toisen suorittaman laadunvarmistustoiminnan.

Niitä tilintarkastusyhteisöjä, jotka Suomessa tarkastavat yleisen edun kannalta merkittäviä yrityksiä, on hyvin vähän, nykyisin ehkä 5–6. Näin harvojen kohdeyrityksien laadunvarmistusta varten ei Suomessa voida rakentaa suurta organisaatiota. Jollei nyt toteutettua järjestelmää pidetä riittävänä, joudutaan keksimään toisenlaisia ratkaisuja. Kun otetaan huomioon, että tarkastettavat tilintarkastusyhteisöt toimivat

konserniyrityksinä kaikissa Pohjoismaissa, esitin jopa harkittavaksi, että pyritäisiin sopimaan näiden lukumäärältään harvojen tilintarkastusyhteisöjen laadunvarmistuksesta yhteispohjoismaisella tasolla.

Tilintarkastajien vahingonkorvausvastuun rajoittamisesta on paljon keskusteltu, ja EU:kin on suositellut vastuunrajoitusten säätämistä. Ruotsissa on vuonna 2008 julkaistu asiasta merkittävä mietintö (SOU 2008). Selvityksessäni suositelin, että tätä ruotsalaista mietintöä esikuvana käyttäen ryhdyttäisiin meilläkin valmistelemaan asiaa. Totesin kuitenkin, että vahingonkorvausasiat kuuluvat keskeiseen yksityisoikeudelliseen lainsäädäntöön, jota on valmisteltava oikeusministeriössä.

Selvitykseni jatkokäsittely

Työ- ja elinkeinoministeriö lähetti mietinnön lausuntoja varten laajalle tilintarkastuksen kanssa tekemisissä olevalle joukolle, johon kuului viranomaisia, järjestöjä, yrityksiä ja muita asianosaisia. Lähes kaikki tilaisuuden saaneet antoivat lausunnon mietinnöstä. Ministeriö teki lausunnoista yhteenvedon, joka on julkaistu ministeriön Internet-sivuilla. Mietinnön yleisarviointi oli lausunnoissa selvästi positiivinen. Uudistusta pidettiin tarpeellisena, ja mietinnön ehdotusten nähtiin selkeyttävän tilintarkastusjärjestelmää ja tilintarkastuksen valvontaa.

Yleistä

Valtaosa lausunnonantajista kannatti ehdotusta tilintarkastustutkimuksen uudistamisesta siten, että luodaan kaikille yhteinen perustutkiminto, minkä lisäksi on mahdollista suorittaa kaksi lisämoduulia. Tärkeänä pidettiin sitä, että näin voidaan säilyttää erikokoisten yritysten mahdollisuudet valita tilintarkastaja yrityksen omien tarpeiden mukaan sekä hillitä kustannusten nousua.

Lähes kaikissa lausunnoissa puollettiin perustutkinnon vaatimusten asettamista tasolle, joka täyttää EU-direktiivin vaatimukset. Tämän puolesta puhuvat järjestelmän selkeys, kansainvälinen uskottavuus sekä alan houkuttelevuus. IFRS-standardien ja *corporate governance*-normien perusosaamisen sisällyttämistä vaatimuksiin pidettiin aiheellisenä.

Tilintarkastajien auktorisoinnin ja valvonnan keskittämistä pidettiin lausunnoissa hyvänä ja koko tilintarkastusjärjestelmää selkeyttävänä uudistuksena. Keskitetyn auktorisointi- ja valvontajärjestelmän rakentaminen nykyisen TILAn pohjalta sai laajaa kannatusta. Eriäviä käsityksiä esitettiin kuitenkin paljon ehdotuksesta, jonka mukaan uusi keskitetty valvontaelin toimisi edelleen Keskuskauppakamarin yhteydessä. Monet lausunnonantajat korostivat, että valvontaorganisaation tulee kaikissa tilanteissa antaa ulospäin riippumaton ja uskottava kuva. Tähän yhdyn tietenkin mietinnön laatijana, ja olinkin ehdottanut keinoja, joilla ulospäin näkyvä muodollinen yhteys Keskuskauppakamariin supistuisi, mutta näitä keinoja eivät kaikki pitäneet riittävinä. Asiallisesti TILA on jo nykyisin itsenäinen. Koko tämä kysymys tulee olemaan jatkovalmistelun tärkeimpiä, ja uskon, että siihen voidaan löytää tyydyttävä ratkaisu.

Useat lausunnonantajat painottivat asiantuntemuksen turvaamista auktorisointi- ja valvontaelimen toiminnassa. Tämä onkin keskeinen asia. Huomiota on kiinnitetty muun muassa JHTT-asiantuntemuksen turvaamiseen. Olen toki itsekin pitänyt TILAn kaikenlaisen asiantuntemuksen turvaamista keskeisenä tärkeänä. Mietinnön laatimisvaiheessa ei kuitenkaan ollut edes mahdollista esittää kovin tarkkoja ehdotuksia esimerkiksi lautakunnan kokoonpanoksi. Tällaiset asiat ovat tietenkin eri tahojen keskinäisen kilpailun kohteita, mikä myös näkyy eräissä lausunnoissa.

Työ- ja elinkeinoministeriön 40-sivuisessa lausuntoyhteenvedossa on paljon asiaa, joka ei voi mahtua tähän lyhyeen esitykseeni. Olen ministeriön jäsentelyn pohjalta poiminut eräitä asioita tässä kommentoitaviksi.

Tutkintojärjestelmän uudistaminen

Vaikkakin lausunnonantajien selvä enemmistö kannattaa mietintöni ehdotusta tutkintojen rakenteeksi, monet ovat aiheellisesti pohtineet tätä asiaa pidemmälle tulevaisuuteen. Niinpä esimerkiksi TILA, KHT-yhdistys ja monet muut huomauttavat, että tulevat muutokset tilintarkastusvelvollisuuden laajuuteen voivat antaa aiheen yhden portaan tilintarkastajajärjestelmään. Tähän on helppo yhtyä, mutta toimeksiantoni mukaan minun ei tullut pohtia tällaisia muutoksia. Yhden portaan tilintarkastajajärjestelmä merkitsisi kai, että nykyisten KHT- ja HTM-tilintarkastajien välinen ero poistuisi ja lisämoduuli kvalifioituja tilintarkastuksia varten kävisi tarpeettomaksi. Arvattavasti julkisyhteisöjen tarkastuksia varten kaavailtu lisämoduuli olisi tuossa tilanteessa edelleen tarpeen, joskin eräät KHT-tahot pitävät tarpeettomana sitä, että julkisyhteisöjen tarkastajille asetettaisiin tietyt erityisvaatimukset ja että niille olisi erillinen lisämoduuli.

Lisämoduulien olemassaoloa puolletaan eräissä lausunnoissa muun muassa sillä argumentilla, että vaativimmissa tilintarkastustehtävissä tarvitaan korkeata osaamista (=KHT) ja että tämä muun muassa suojaa sijoittajia. Sen sijaan erikoistuminen tiettyjen toimialojen (esimerkiksi vakuutusyhtiöiden) tilintarkastuksiin tapahtuu ilman sääntelyä itse ammattikunnassa. Eräät lausunnonantajat (kuten KHT-yhdistys) pelkäävät, että kaksivaiheinen ammatillinen tutkinto olisi omiaan vaikeuttamaan alalle pääsyä ja vähentämään ammatin houkuttelevuutta. Niin tuskin kävisi, varsinkin kun mietinnössä on selvästi edellytetty, että perustutkinto ja toinen erikoistumismoduuli voitaisiin suorittaa samassa koetilaisuudessa.

Muun muassa valtiovarainministeriö pitää julkishallinnon tarkastuksiin vaadittavaa erikoistumismoduulia tarpeellisenä ja esittää, että JHTT-järjestelmästä on hyviä kokemuksia. Kuntien ja muiden julkisyhteisöjen tarkastuksiin tarvitaan erityisosaamista, jota ei voida vaatia kaikilta perustutkinnossa. Tampereen yliopiston kauppa- ja hallintotieteiden tiedekunta on lausunnossaan kiinnittänyt huomiota JHTT-tutkintoa vastaavan moduulin osalta kolmeen seikkaan, jotka

sen mielestä kaipaavat lisäselvitystä: 1) tutkinto-ohjelmaan pääsyn edellyttämät opinnot, 2) tutkinto-ohjelmaan pääsyn edellyttämä käytännön kokemus ja 3) monipuolisen asiantuntemuksen tarve laadunvalvontatehtävien organisoinnissa.

Oikeusministeriö esittää harkittavaksi selvästi pidemmälle meneviä lainsäädännöllisiä uudistuksia osoittamatta kuitenkaan kovin selvästi, miten uudistukset tulisi toteuttaa. Jos tilintarkastuksen raja-arvoja nostettaisiin, voitaisiin ministeriön mielestä velvoittaa pienet kirjanpitovelvolliset käyttämään tilintarkastuksen vaihtoehtona muuta taloushallinnon asiantuntijaa. Muun muassa Aalto-yliopisto ja HTM-yhdistys ovat verraten selvästi jo nykytilanteessa vain yhden tutkinnon kannalla.

Vaikka lausunnonantajien ylivoimainen enemmistö puoltaa ehdotusta, että kaikkien suomalaisten tilintarkastajien tulisi edelleen täyttää EU-direktiivin vaatimukset, eriäviäkin käsityksiä löytyy. Oikeusministeriö, Suomen Yrittäjät ja Kiinteistöliitto katsovat, että tutkintovaatimukset tulisi arvioida kotimaisista lähtökohdista käsin. Tutkintoon ei tulisi sisällyttää mitään, mitä osa tilintarkastajista ei tarvitse käytännön työssään.

Ministeriön selväkielisen lausuntopyynnön perusteella lausunnonantajat ovat esittäneet käsityksensä siitä, tulisiko tutkinnosta antaa säännöksiä laissa. Minä olin pitänyt selvänä, että perusnormit ovat laissa ja tarkemmat detajlisäännökset alemmanasteisissa säädöksissä. Useimmat lausunnonantajat ovat myös nähneet asian suunnilleen tällä tavalla.

Tutkintovaatimusten yksityiskohdista minun käsitykseni mietintöä laatiessani oli se, että niiden pohtiminen oli ennen aikaista, kun uudistuksen päälinjat olivat vielä avoinna. Lisäksi asiantuntemukseni ei tältä osin ollut riittävä. Nyt alkaa olla näiden kysymysten aika, kun uudistuksen peruslinjasta näyttää vallitsevan melkoinen yksimielisyys. Monet lausunnonantajat ovat esittäneet yksityiskohdista arvokkaita ajatuksia, jotka on jatkotyössä koordinoitava keskenään. Tutkintotutkimuksistaikin, joista minä varoin esittämästä kovin konkreettisia ehdotuksia, esitetään lausunnoissa paljon ajatuksia. Näyttää kuitenkin siltä, että nykyisillä kirjainyhdistelmillä on paljon kannatusta.

Tilintarkastajien auktorisointi ja valvonta

Lausunnonantajat ovat lähes yksimielisiä siitä, että valvonnan keskitäminen olisi selvä parannus nykytilanteeseen ja selkeyttäisi valvontajärjestelmää. Se myös varmistaisi monen lausunnonantajan mielestä sen, että valvontapäätösten ja kurinpitotarkaisujen linja on yhdenmukainen.

Vaikka lausunnoissa yleisesti yhdytään ajatukseen, että uusi auktorisointi- ja valvontaelin rakennettaisiin TILAn pohjalta, joudutaan lainvalmistelussa ottamaan kantaa siihen, miten uuden elimen muodollinenkin itsenäisyys turvataan. TILA itse huomauttaa, että se on hoitanut näitä tehtäviä vuodesta 1924, mikä tukee sen kansainvälistä uskottavuutta. Kansainvälisten suhteiden säilyttäminen on eräs tärkeä näkökohta uudistuksessa.

Finanssivalvonta, jonka tehtävänä on erityisesti valvoa yleiseltä kannalta merkittävien yhteisöjen toimintaa, pitää mietinnössä ehdotettua valvontajärjestelmää soveltuvana joidenkin yritysten kohdalla. Se edellyttää kuitenkin yleiseltä kannalta merkittävien yhteisöjen valvonnassa muunlaista järjestelyä, joka enemmän muistuttaisi muualla Euroopassa sovellettavia järjestelmiä. Ongelmana on tietenkin se, että tällaisia yrityksiä on maassamme niin pieni määrä, ettei niitä varten voida rakentaa suurta valvontaorganisaatiota.

Muutama lausunnonantaja katsoo, että tilintarkastajien auktorisointi ja valvonta on erotettava toisistaan. Tätä ajatusta en voi ymmärtää.

Monet merkittävät lausunnonantajat katsovat, että valvontaelin olisi sijoitettava jonkin olemassa olevan viranomaisen yhteyteen. Perusteluna viitataan muun muassa muiden Pohjoismaiden tilanteeseen. Kovin tarkkoja ehdotuksia ei esitetä siitä, mikä tämä viranomainen voisi olla, mutta joissakin lausunnoissa on mainittu muun muassa Finanssivalvonta sekä Patentti- ja rekisterihallitus.

Jotkut lausunnonantajat esittävät, että kaiken valvonnan tulisi tapahtua vakituisten ja täysipäiväisten virkamiesten toimesta. Tämä kai merkitsisi sitä, että nykyistä TILA:a vastaavaa elintä ei enää tarvittaisi, tai ainakin sen rooli olisi nykyisestä poikkeava. En usko tähän,

sillä tilintarkastajien valvontaan tarvitaan korkeaa osaamista, jota ei normaalilla virkamiesrekrytoinnilla voitane saada. Mielestäni TILAA vastaava lautakunta olisi edelleen keskeinen elin. Lautakunnan kokoonpanon ja nimeämismenettelyn suhteen esitetään lausunnoissa hyvin eriaivia mielipiteitä. Osaksi tämä on tietenkin oman intressiryhmän etujen valvontaa jo tässä vaiheessa. Kun itse olin esittänyt lautakunnan jäsenmäärän alentamista sen tehokkaan toiminnan turvaamiseksi, monet lausunnonantajat katsoivat, että lisääntyvät tehtävät vaativat suurta lautakuntaa. Jaostotyöskentelyn mahdollisuuksiin ei juuri ole otettu kantaa, mutta minusta se tehostaisi toimintaa merkittävästi. Osaksi lausunnot kuvastavat julkishallinnon tahojen pelkoa siitä, ettei heidän intressejään otettaisi huomioon riittävässä määrin. Selvää kuitenkin on, että julkishallinnon tilintarkastuksiin liittyviä asioita varten olisi erillinen jaosto, jonka puheenjohtaja voisi olla TILAn varapuheenjohtaja.

Eräissä lausunnoissa katsotaan, ettei lautakunnassa saisi olla tilintarkastajien edustajia. Tätä en voi lainkaan ymmärtää, sillä vain he voivat kertoa lautakunnalle, miten tilintarkastusalaalla käytännössä toimitaan. Sen sijaan on selvää, että ammattikunnan edustajien osuuden tulee olla pieni ja että muiden jäsenten tulee olla selvänä enemmistönä.

Muutoksenhakutie olisi mietinnön mukaan TILA – VALA – (eräissä asioissa, erityisesti auktorisoinnin peruuttamisasiat) KHO. Tähän useimmat yhtyvät, mutta jotkut pitävät VALAA tarpeettomana ja puoltavat sitä, että valituksia käsiteltäisiin yleisessä hallintotuomioistuimessa. VALAn puolesta puhuu se, että siinä on tilintarkastusalan asiantuntemusta. Toisaalta VALAA vastaan puhuu se, ettei se koostu virkamiestuumareista. Eräissä lausunnoissa katsotaan myös, että väliaste on tarpeeton ja että valitukset voisivat mennä suoraan KHO:teen. Tähän on sanottava, että vaikka kaikissa asioissa pitää olla valitusmahdollisuus, osa VALAan nykyisin saapuvista valituksista koskee niin mitättömiä tapauksia, ettei niillä voida rasittaa ylintä oikeusastetta.

Muut asiat

Vaikka tilintarkastusvelvollisuuden alarajan arvioiminen ei kuulunut selvitysmiehen tehtäviin, monet lausunnonantajat ovat ottaneet siihen kantaa ja puoltaneet rajan nostamista. Eräät ovat myös pohtineet, miten pienten yritysten asemaa voitaisiin helpottaa, vaikka raja säilyisi nykyisenä. On muun muassa todettu, etteivät ISA-standardit sovellu pienten yritysten tilintarkastuksiin. On myös ehdotettu hyvän tilintarkastustavan kevyempää määrittelyä sellaisten tilintarkastusten osalta, jotka kohdistuvat alle direktiivin alarajojen jääviin pieniin yrityksiin.

Vähemmistö lausunnonantajista suhtautuu myönteisesti alemman varmennustason tarkastuksiin. Mielipiteet siitä, miten tarkastukset voitaisiin toteuttaa, näyttävät vaihtelevan melko paljon. Jotkut (esimerkiksi HTM-yhdistys) ovat myös selvästi lausuneet, etteivät kannata alemman varmennustason tarkastuksia.

Monet lausunnonantajat ovat aiheellisesti valittaneet, ettei mietinnössäni ole voitu esittää selviä toimenpiteitä PK-yritysten hallinnollisen taakan keventämiseksi eikä myöskään näihin asioihin liittyviä rahallisia arvioita.

Tilintarkastajien vahingonkorvausvastuun rajoittamisesta olin mietinnössäni voinut esittää vain ylimalkaisia ajatuksia, joissa viitattiin Ruotsissa asiasta laadittuun viralliseen mietintöön. Ehdotukseni oli, että asian selvittäminen pantaisiin vireille oikeusministeriössä, koska se kuuluu keskeiseen yksityisoikeuteen. Annetuista lausunnoista ilmenee, että monet lausunnonantajat eivät pitäneet koko rajoitusta tarpeellisenä. Tämä ei lupaa hyvää. Itse olen kyllä sitä mieltä, että vahingonkorvausvastuun ja -riskin kasvaminen liian suureksi on omiaan vaikeuttamaan alan rekrytointia. Erityisesti yksin tai muutaman tilintarkastajan yhteisöissä toimivista tilintarkastajista taloudellinen riski voi näyttää pelottavalta. On syytä myös todeta, että EU:n komissio on vuonna 2008 suositellut jäsenvaltioille tilintarkastajien siviilioikeudellisen vastuun rajoittamista.

Mitä tästä eteenpäin?

Kun lausunnot nyt ovat saapuneet ministeriöön, sen vastuulla on kehittää asiaa eteenpäin. Koska lausunnot ovat voittopuolisesti myönteisiä, pidän selvänä, että asiaa ryhdytään viemään eteenpäin valmistelemalla hallituksen esitystä. Asia ei tietenkään ehdi tähän eduskuntaan, mutta jos se edistyy normaalivauhtia, se voisi tulla eduskunnan käsittelyyn vuonna 2012.

Niissä keskeisissä kysymyksissä, joissa lausunnonantajien selvä enemmistö puolsi mietinnössä tehtyjä ehdotuksia, on hyvin luultavaa, että ministeriö valmistelee esitystään mietinnön pohjalta. Tämä koskee erityisesti tutkinnon rakennetta sekä auktorisoinnin ja valvonnan yhtenäistämistä yhden viranomaisen tehtäväksi. On luultavaa, että uusi viranomainen perustuu nykyiseen TILAn mutta on nykyistä etäämpänä Keskuskauppakamarista. Hyviä ehdotuksia siitä, miten se voisi sijoittua valtionhallinnon organisaatioon, ei ole mielestäni esitetty. Oletan, ettei valtiontalouden vartijoilla ole suurta halukkuutta uuden itsenäisen viranomaisen perustamiseen. Se olisi kallis ratkaisu. TILAn toiminnan kustannukset on tähän asti katettu tilintarkastajien maksuilla. Näitä maksuja ei voida merkittävästi korottaa, varsinkaan jos samalla korostetaan, ettei PK-yritysten kustannusrakennetta saa rasittaa uusilla maksuilla. JHTT-tilintarkastajien maksut eivät ole tähän asti kattaneet JHTT-viranomaisen (vaatimattomia) kustannuksia. Tällekin asialle on löydettävä ratkaisu.

EU15-maista muut paitsi kolme Pohjoismaata soveltavat jo tilintarkastusdirektiivin pakollisen tilintarkastuksen korkeita alarajoja. Ruotsi ja Tanska ovat korottamassa omia alarajojaan. Tuskin Suomi voi kovin kauan ylläpitää nykyistä hyvin alhaista rajaansa, joka tekee varsinkin pienten tilintarkastusvelvollisten tarkastukset tarpeettoman hankaliksi ja kalliiksi. Sinänsä on ymmärrettävää, ettei tähän alarajaan haluttu nyt puuttua, kun tilintarkastuslakimme on melko uusi ja kun juuri tilintarkastusvelvollisuuden alarajasta käytiin Eduskunnassa kiivasta keskustelua lakia säädettäessä. Tulevaisuutta silmällä pitäen olisi kuitenkin hyvä, jos voitaisiin kehittää jokin valvontakeino, joka

olisi pitkälti vapaa tilintarkastuksen säädännäisistä ja hallinnollisista muodollisuuksista, mutta varmistaisi silti tilinpäätöksen tavalla, joka olisi riittävä velkojille ja viranomaisille ja samalla hyödyllinen myös yritykselle itselleen ja sen lähipiirille.

Lähteet

- Andersson, Edward 2010. *Tilintarkastajajärjestelmän uudistaminen – Selvitysmiehen raportti*. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja. Kilpailukyky. 1/2010.
- Komission suositus 2008/362/EY yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksia tekeviin lakisääteisiin tilintarkastajiin ja tilintarkastusyhteisöihin sovellettavasta ulkoisesta laadunvarmistuksesta.
- SOU 2008. *Revisorers skadeståndsansvar*. Slutbetänkande av Utredningen om revisoreroch revision. Statens offentliga utredningar, SOU 2008:79, Stockholm.
- Tilintarkastusdirektiivi. Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2006/43/EY tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttamisesta sekä neuvoston direktiivin 84/253/ETY kumoamisesta.
- Tilintarkastuslaki 459/2007.

TILINTARKASTAJIEN LAADUNVARMISTUKSEN VALVONTA

Kari Vainio, Anu Tanner & Pekka Parviainen

Johdanto

Laadunvarmistuksen valvonnan tausta ja tavoitteet

Tilintarkastuksella on keskeinen asema tilinpäätösraportoinnin oikeellisuuden ja avoimuuden varmistamisessa. Taloudellisten tietojen luotettavuus on varsinkin julkisen kaupankäynnin kohteena oleville yhtiöille äärimmäisen tärkeää. Lakisääteisen tilintarkastuksen ulkoinen laadunvarmistus on erittäin tärkeää tilintarkastusten korkean laadun varmistamiseksi. Ulkoinen laadunvarmistus lisää julkaistujen taloudellisten tietojen uskottavuutta ja suojaa paremmin osakkaita, sijoittajia, velkojia ja muita asianosaisia. Laadunvarmistusjärjestelmän ja julkisen valvonnan vahvistamisesta Euroopassa on muodostunut merkittävä tekijä maailmanlaajuisten arvopaperimarkkinoiden toimivuuden näkökulmasta.

Tässä artikkelissa esitetyt näkemykset perustuvat TILAn laadunvarmistusryhmän asiantuntijoiden kokemuksiin. Artikkeliki käsittelee KHT- ja HTM-tilintarkastajien ja -tilintarkastusyhteisöjen laadunvarmistuksen valvontaa, joten julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajien laadunvarmistuksen valvontaa ei käsitellä. Artikkelin painopisteenä on yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajien laadunvarmistuksen valvonta.

Valvonta ja valvontamenetelmät

Tilintarkastajien valvonnalla kontrolloidaan, että tilintarkastajien toiminta on tilintarkastuslain mukaista, että tilintarkastajien ammattitaito ja muut hyväksymisen edellytykset säilyvät ja että tilintarkastuksen laatu on asianmukaista (tilintarkastuslaki, 40 § 1–2 mom.). Tilintarkastajien velvollisuus varmistua työnsä laadusta koskee tilintarkastuslain 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaisia tilintarkastuksia eli niin sanottuja lakisääteisiä tilintarkastuksia. Tilintarkastajien muiden toimeksiantojen laadunvarmistusta arvioidaan osana hyvää tilintarkastustapaa muun valvonnan yhteydessä. (Alakare, Koskinen, Reinikainen, Sedig & Simola 2008, 102.)

Valvontaa voidaan luonnehtia joko ennakoivaksi tai reagoivaksi. Painopiste on ollut ennen nykyisen tilintarkastuslain voimaantuloa reagoivassa valvonnassa, jolloin lakiin sisällytettiin säännökset laadunvarmistuksesta. Reagoiva valvonta perustuu valvontaviranomaiselle tehtyihin kanteluihin ja valvontaviranomaisen oma-aloitteisiin toimenpiteisiin. Tämä toiminta on tärkeää, mutta sillä voidaan vain vähäisessä määrin kehittää tilintarkastusalaa. Valvonnan painopistettä ollaankin Suomessa, kuten myös muualla Euroopassa, muuttamassa ennakoivan valvonnan suuntaan.

Ennakoiva valvonta voi kohdistua koko tilintarkastajakuntaan ohjeiden ja suositusten muodossa. Ennakoivan valvonnan tärkein muoto on kuitenkin tilintarkastajiin ja tilintarkastusyhteisöihin kohdistuva laaduntarkastus, jolloin valvonta kohdistetaan otannalla tiettyihin tilintarkastajiin. Esimerkiksi riskiperusteisen otannan avulla valvonta pyritään suuntaamaan kaikkein riskillisimpiin tilintarkastuksiin, mikä on valvojan resurssien käytön kannalta tehokasta. Yhtenä valintamenetelmänä on myös aikaan perustuva valinta, jossa valvontaa suoritetaan tietyin aikavälein.

Reagoiva valvonta alkaa viitteistä, joiden perusteella valvoja ryhtyy toimenpiteisiin eli lähinnä tutkintaan. Reagoivan valvonnan tavoitteena on ylläpitää toimintaympäristön toimintavarmuutta ja luottamusta siihen, että mahdolliset virheet ja puutteet tilintarkastajien toiminnassa tulevat käsitellyiksi asianmukaisin seuraamuksin.

Laadunvarmistuksen valvonnan määritelmä

Tilintarkastustoiminnan laadun asianmukaisuudesta huolehtimista kutsutaan laadunvarmistukseksi. Sitä toteuttavat tilintarkastajat itse varmistumalla työnsä laadusta. Tämän lisäksi tilintarkastusyhteisöillä on omat laadunvarmistusjärjestelmänsä, jotka sisältävät useita laadunvalvontatoimenpiteitä. Tällaista laadunvarmistusta kutsutaan sisäiseksi laadunvarmistukseksi.

Laadunvarmistuksen valvonnalla tarkoitetaan tilintarkastajista ja tilintarkastusyhteisöistä riippumatonta ulkopuolista valvontaa. Laadunvarmistuksen valvonta on siis ulkoista laadunvarmistusta. Ulkoiselle laadunvarmistukselle asetetaan vaatimuksia tilintarkastusalaan koskevassa sääntelyssä.

Laadunvarmistuksen valvonnan lainsäädännöllinen tausta

Kansainvälisen sääntelyn taustaa

Laadunvarmistuksen valvonnan kansainvälisen sääntelyn tausta juontaa juurensa Yhdysvalloissa 2000-luvun alkupuolella tapahtuneisiin tilinpäätösskandaaleihin. Vuonna 2002 Yhdysvalloissa säädettiin Sarbanes-Oxley-laki, jonka tarkoituksena oli palauttaa sijoittajien ja muiden intressitahojen heikentynyt luottamus tilintarkastukseen kehittämällä taloudellisen raportoinnin tarkkuutta ja luotettavuutta. Yhdysvaltain tilintarkastajien valvontaviranomaisen PCAOB:n asema perustuu juuri Sarbanes-Oxley-lakiin. Yhdysvalloissa tapahtunut kehitys on vaikuttanut myös eurooppalaiseen laadunvarmistuksen valvonnan sääntelyyn.

Tilintarkastusdirektiivi ja komission suositus

Euroopan parlamentti ja neuvosto antoivat 17.5.2006 direktiivin tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta. Direktiivin mukaan tilintarkastajiin ja tilintarkastusyhteisöihin tulee soveltaa laadunvarmistuksen valvontajärjestelmää, joka on julkisen valvonnan alainen ja riippumaton valvottavista tilintarkastajista ja tilintarkastusyhteisöistä. (Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2006/43/EY.) Näiden seikkojen korostamisella on yhteys Euroopan yhtenäisten arvopaperimarkkinoiden luomiseen ja komission siinä yhteydessä valitsemaan tapaan vahvistaa viranomaisvalvontaa.

Direktiivi sisältää määräyksiä laadunvarmistuksen suorittamisesta sekä tulosten raportoinnista. Lisäksi direktiivi sisältää tiukempia säännöksiä listayhtiöiden, luottolaitosten ja vakuutusyriytysten (ns. yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen) tilintarkastajista ja tilintarkastuksesta. Yksi tällaisista säännöksistä on se, että näiden yhteisöjen lakisääteisen tilintarkastuksen laatu on tarkastettava vähintään kolmen vuoden välein, kun yleinen vaatimus on muutoin kuusi vuotta. Tilintarkastusdirektiivi edellyttää ETA-alueella varsin pitkälle menevää valvontaviranomaisten yhteistyötä, joka sisältää muun muassa tietojen vaihtamista. (Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2006/43/EY.)

EU:n komissio antoi 15.11.2000 suosituksen lakisääteisen tilintarkastuksen laadunvarmistuksen vähimmäisvaatimuksista. Suosituksen mukaan jäsenvaltioiden tulisi ryhtyä toimenpiteisiin sen varmistamiseksi, että kaikki lakisääteisiä tilintarkastuksia suorittavat henkilöt ovat laadunvarmistusjärjestelmän alaisia (Komission suositus 2001/256/EY).

EU:n komissio antoi 6.5.2008 uuden suosituksen yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksia tekeviin lakisääteisiin tilintarkastajiin ja tilintarkastusyhteisöihin sovellettavasta ulkoisesta laadunvarmistuksesta. Suositus sisältää direktiiviä yksityiskohtaisempaa ohjeistusta siitä, miten listayhtiöiden, luottolaitosten ja vakuutusyriytysten tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen ulkoinen laadunvarmistus olisi hyvä toteuttaa. (Komission suositus 2008/362/EY.) Suosituksella komissio pyrkii edistämään arvopaperimarkkinoiden

toimintavarmuutta ja arvopaperimarkkinoilla toimivien yhtiöiden yhdenmukaista kohtelua. Uusin suositus on edelleen täsmentänyt laadunvarmistuksen valvonnan kansainvälisiä käytäntöjä.

Säännökset Suomessa

Tilintarkastusdirektiivi pantiin Suomessa täytäntöön uuden tilintarkastuslain tultua voimaan 1.7.2007 (tilintarkastuslaki 459/2007). Laki sisältää säännöksen tilintarkastajan velvollisuudesta huolehtia tilintarkastustyönsä laadusta ja osallistua laaduntarkastukseen. Yksi lain keskeisistä uudistuksista oli se, että tilintarkastajien laadunvarmistus ja valvonta siirtyivät KHT- ja HTM-tilintarkastajien yhdistyksiltä TILAlle ja kauppakamareiden tilintarkastusvaliokunnille. (Tilintarkastuslaki, 23, 40 ja 41 §.)

EU:n komission suositukset on huomioitu Suomessa KHT- ja HTM-tilintarkastajien laadunvarmistuksen valvontaa järjestettäessä ilman, että ne olisivat johtaneet lainsäädäntötoimiin.

Kansainvälinen kehitys

Laadunvarmistuksen valvonnan kehitystrendinä kansainvälisesti on ollut siirtyminen ns. vertaistarkastuksesta kohti viranomaistahoista tarkastusta. Vertaistarkastuksella tarkoitetaan ammattikunnan itsensä tai ammatillisten yhdistysten suorittamia ulkoisia laaduntarkastuksia. Viranomaistahoisen ennakoivan valvonnan resursseja on vahvistettu monissa maissa, jolloin laaduntarkastusten tekemistä on siirretty tilintarkastajien ammattikunnasta riippumattomille viranomaistyöntekijöille. Euroopassa eri maiden tilintarkastajien valvontaorganisaatiot poikkeavat toisistaan huomattavasti (ks. taulukko 1). Yhteisenä piirteenä niissä voidaan kuitenkin

kin nähdä pyrkimys lisätä yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajien laadunvarmistuksen valvonnan riippumattomuutta.

Taulukko 1. Laadunvarmistuksen väöwnta eräissä maissa

Maa ja valvonta-viranomainen	Laadun-tarkas-tajien määrä 2010	PIE-laadun-tarkastukset*	Muut kuin PIE-laadun-tarkastukset
Suomi TILA	5	Riippumaton TILAn laadunvarmistusryhmä (johtaja, 4 asiantuntijaa)	TILAn laadunvarmistusryhmä organisoii, ohjaa ja valvoo laaduntarkastuksia, apuna käytetään ammatissa toimivia tilintarkastajia
Tanska Revisor-tilsynet	5	Ammattinharjoittajat Revisortilsynetin ohjauksessa	Noin 200 ammatissa toimivaa tilintarkastajaa
Norja Finanstilsynet	11	Finanstilsynetin oma henkilökunta	Ammattiyhdistys Finans-tilsynetin valvonnassa
Ruotsi Revisors-nämnden	9	Revisorsnämnden, mikäli asiakkaana listayhtiöitä	Ammattijärjestö Revisors-nämndenin valvonnassa
Alankomaat AFM	19	AFM PIE- ja isompier tilintarkastusyhteisöjen osalta	Ammattijärjestö SRA tekee muut, AFM valvoo SRA:n tekemiä tarkastuksia
Ranska H3C	14	H3C:n laaduntarkastajat	H3C:n apuna tilintarkastajajärjestöjen laaduntarkastajat
Saksa AOC	16	AOC:n henkilökunta listattujen yhtiöiden tilintarkastajien osalta	Ammatissa toimivat tilintarkastajat AOC:n valvonnassa ja vastuulla
Iso-Britannia FRC	20	FRC yhdeksän suurimman tilintarkastusyhteisön osalta, ammattijärjestö tarkastaa pääsääntöisesti pienemmät tilintarkastusyhteisöt FRC:n valvonnassa, pääpaino listatuissa yhtiöissä	Ammattijärjestö tarkastaa pienemmät tilintarkastusyhteisöt FRC:n valvonnassa

*PIE-laaduntarkastus = yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajan laaduntarkastus

Yhdysvalloissa listattujen yhtiöiden tilintarkastajia valvovan elimen PCAOB:n toiminnalla on ollut merkittävä vaikutus tilintarkastajien laadunvarmistuksen valvonnan kehitykseen myös Euroopassa. PCAOB valvoo laaduntarkastuksilla Yhdysvaltojen markkinoilla listattujen yhtiöiden tilintarkastajien työn laatua riippumatta siitä, mistä maasta käsin näiden yhtiöiden tilintarkastusta johdetaan. Tämä aiheuttaa lisävaatimuksia myös Euroopan maiden valvontaorganisaatioille kansainvälisen valvontayhteistyön edellytysten täyttämiseksi. Kartoittaessaan yhteistyön edellytyksiä PCAOB on kiinnittänyt huomiota muun muassa valvontaorganisaatioiden riippumattomuuteen tilintarkastusalasta, valvontaresurssien ja asiantuntemuksen määrään, organisaation valvontakokemuksen kestoon ja määrään sekä laaduntarkastusten havaintojen raportoinnin avoimuuteen ja yksityiskohtaisuuteen. Kansainvälisen valvontayhteistyön edellytysten kartoittaminen on johtanut useissa maissa kansallisten laadunvarmistuksen valvonnan organisaatioiden vahvistamiseen. Ennakoivan valvonnan tehokkuutta voidaan arvioida monilla mittareilla, joita voivat olla esimerkiksi valvontaorganisaation koko, tehtyjen laaduntarkastusten määrä, julkisen raportoinnin avoimuus, kustannustehokkuus tai laaduntarkastusten aiheuttamat valvontatoimenpiteet. Yksiselitteistä mittaria valvonnan tehokkuudelle on kuitenkin vaikea löytää, koska eri maiden olosuhteet poikkeavat toisistaan. Eroja voi olla esimerkiksi seuraavissa tekijöissä:

- pakollisen tilintarkastuksen kohteena olevien yhteisöjen määrä
- yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen määrä ja määritelmä
- viranomaistahoisen laadunvarmistuksen kohteena olevien tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen määrä
- viranomaistahon osallistumisaste muiden kuin yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajien laadunvarmistuksen valvontaan
- valvontaorganisaation rakenne (esim. onko tilintarkastajien laadunvarmistuksen valvonta erillään listayhtiöiden tilinpäätösvalvonnasta).

Euroopassa kehittyneitä tilintarkastajien laadunvarmistuksen valvonnan organisaatioita on ainakin Isossa-Britanniassa, Alankomaissa, Saksassa

ja Ranskassa. Pohjoismaista Norjassa viranomaistahoinen tilintarkastajien laadunvarmistus toimii osana isompaa organisaatiota, ja laaduntarkastusten tuloksista raportoidaan julkisesti tilintarkastusyhteisöittäin. Nämä tekijät edistävät valvonnan tehokkuutta. Ruotsissa on Suomen tapaan palkattu entisiä tilintarkastajia päätoimisiksi työntekijöiksi laadunvarmistuksen valvontaa varten. Keskeisimpiä kysymyksiä ovat esimerkiksi, kuinka isot resurssit tarvitaan laaduntarkastusten tekemiseksi, onko tehokasta käyttää muussa kuin työsuhteessa olevia entisiä tilintarkastajia sekä kuka maksaa laaduntarkastusten kustannukset. Yleisesti voidaan todeta, että useimmissa maissa on pyrkimyksenä käyttää päätoimisia työntekijöitä yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajien valvonnassa. Erityistapauksissa, esimerkiksi jonkin tietyn toimialan toimeksiannon tarkastusaineiston läpikäynnissä, voidaan käyttää myös tilintarkastusalaista riippumattomia entisiä tilintarkastajia asiantuntijoina. Tällöin he eivät välttämättä ole työsuhteessa viranomaiseen. Laaduntarkastusten kustannukset vyörytetään useimmissa maissa lopulta valvottaville.

Laadunvarmistuksen valvonnan ensiaskeleet Suomessa

Yleistä

Vuoden 1995 alussa voimaan tullut, nyttemmin jo kumottu tilintarkastuslaki ei sisältänyt erikseen säännöksiä laadunvarmistuksen valvonnasta, vaan se on ollut osa yleistä tilintarkastajien valvontaa (tilintarkastuslaki 936/1994).

Monien muiden Euroopan maiden tapaan laadunvarmistuksen valvontaa on hoidettu Suomessa tilintarkastajien yhdistysten ja valvontaviranomaisten yhteistyönä. TILA on vastannut ylimmästä laadunvarmistuksen valvonnasta, ja yhdistykset ovat järjestäneet laaduntarkastukset käytännössä. Ensimmäiset KHT-yhdistyksen ja HTM-yhdistyksen laaduntarkastukset tehtiin vuonna 1998.

KHT- ja HTM-yhdistysten suorittama laadunvarmistus

Yhdistysten sääntöjen mukaan yhdistyksen jäsenen tuli huolehtia siitä, että hän oli yhdistyksen laaduntarkastuksen kohteena vähintään viiden vuoden välein. KHT-yhdistys toteutti myös muiden kuin yhdistyksiin kuuluvien tilintarkastajien laaduntarkastukset valvontaviranomaisten toimeksiannosta.

KHT-yhdistyksen laatulautakunta ja HTM-yhdistyksen laatukomitea vastasivat laadunvarmistuksen ohjauksesta ja nimesivät laaduntarkastajat. Laaduntarkastajat olivat ammatissa toimivia hyväksytyjä tilintarkastajia, jotka olivat saaneet koulutusta laaduntarkastajan tehtävään. Jokainen laaduntarkastaja antoi vakuutuksen riippumattomuudestaan.

KHT-yhteisöjen palveluksessa olleiden KHT- ja HTM-tilintarkastajien laaduntarkastuksen lähtökohtana oli se, että yhdistyksen laaduntarkastajat kävivät läpi tilintarkastusyhteisön sisäisen laadunvarmistusjärjestelmän. Jos järjestelmän todettiin olevan luotettava, sen toimivuutta testattiin ainoastaan tutkimalla yhteisön sisäisessä laaduntarkastuksessa tarkastettuja toimeksiantoja suppealla pistokeella. Ne KHT-yhteisössä toimivat KHT- ja HTM-tilintarkastajat, jotka olivat edellisen ulkoisen laaduntarkastuskäynnin jälkeen tulleet hyväksytyiksi sisäisessä laaduntarkastuksessa, hyväksyttiin myös ulkoisessa laaduntarkastuksessa.

Laaduntarkastusten tuloskategorioita oli pääsääntöisesti neljä: hyväksytty, hyväksytty kommentein, uusintatarkastus määräajassa ja hylätty. Laaduntarkastusten tarkastustulokset esiteltiin laatulautakunnalle/laatukomitealle, joka vahvisti tulokset. Vahvistettu tulos ilmoitettiin laaduntarkastuksen kohteena olleelle tilintarkastajalle, mutta laaduntarkastuksen yksityiskohtaisemmista havainnoista ei raportoitu lainkaan kirjallisesti tarkastettavalle.

Laatulautakunta ja laatukomitea järjestivät kumpikin TILAn edustajien kanssa vuosittain laaduntarkastusten raportointitilaisuuden, jossa yhdistysten edustajat kertoivat toimintakauden laaduntarkastuksista ja niiden tuloksista yleisellä tasolla. TILA käsitteli yhdistysten laatimat

laadunvalvontaraportit kokouksissaan ja antoi yhdistyksille palautetta, joka sisälsi muun muassa laadunvarmistusjärjestelmien toimivuuden arviointia sekä kehitysehdotuksia.

Yhdistysten järjestämät laaduntarkastukset eivät enää täyttäneet EU:n komission 6.5.2008 antaman suosituksen säännöksiä.

Ennaltaehkäisevän valvonnan vahvistuminen Suomessa

TILAn asettama laadunvarmistustyöryhmä

TILA asetti 15.5.2007 työryhmän selvittämään tilintarkastajien laadunvarmistuksen valvonnan järjestämistä, jotta valvonta täyttäisi muuttuvan kansainvälisen toiminta- ja säädösympäristön vaatimukset (Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta, laadunvarmistustyöryhmä 2008). Keskeistä oli selvittää, mitä toimenpiteitä EU:n komission 6.5.2008 antama suositus yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksia tekeviin lakisääteisiin tilintarkastajiin ja tilintarkastusyhteisöihin sovellettavasta ulkoisesta laadunvarmistuksesta edellyttää Suomessa. Laadunvarmistustyöryhmä piti kehittämisvaihtoehtoja arvioidessaan keskeisinä tekijöinä laadunvarmistuksen valvontajärjestelmän riippumattomuutta, uskottavuutta, asiantuntemusta ja kustannustehokkuutta. (Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta, laadunvarmistustyöryhmä 2008.)

Laadunvarmistustyöryhmä ehdotti lisäpanostusta viranomaisjohtoisen laadunvarmistuksen valvontajärjestelmän asiantuntemukseen ja muihin resursseihin. Ehdotuksessa TILA ja kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat (TIVAt) tekisivät laadunvarmistuksen valvontaan liittyvät keskeiset päätökset ja vastaisivat valvontajärjestelmän toiminnasta. Työryhmä ehdotti laadunvarmistuksen täytäntöönpanoa tavalla, joka turvaisi sen, että yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen laadunvarmistuksen valvonta

olisi riippumatonta tilintarkastajista ja tilintarkastusyhteisöistä. Näiden tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen laaduntarkastuksista vastaisivat ehdotuksen mukaan laadunvarmistuksen johtaja ja muut TILAn nimeämät riippumattomat laaduntarkastajat. Muiden kuin yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen laaduntarkastuksissa tarkastajina voisi edelleen toimia ammatissa toimivia tilintarkastajia. Ehdotuksen mukaan kaikki tilintarkastajat kuuluisivat samaan laadunvarmistuksen valvontajärjestelmään. (Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta, laadunvarmistustyöryhmä 2008.) TILA hyväksyi kokouksessaan 16.9.2008 laadunvarmistustyöryhmän ehdotukset ja päätti ryhtyä toteuttamaan niitä.

Suomen erityisolosuhteet

Suomessa oli vuoden 2011 helmikuussa 737 KHT-tilintarkastajaa ja 698 HTM-tilintarkastajaa (Tilintarkastajarekisteri 17.2.2011). Yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastus on voimakkaasti keskittynyt suurimmille tilintarkastusyhteisöille, eikä Suomessa juuri ole keskikokoisia tilintarkastusyhteisöjä. Edellisestä johtuu, että Suomessa on vain muutamia tilintarkastusyhteisöjä, joiden laadunvarmistukseen kohdistuu kansainvälistä kiinnostusta.

Suomessa tilintarkastusvelvollisuuden alaraja on muiden Pohjoismaiden tapaan hyvin alhainen verrattuna EU:n tilinpäätösdirektiivin mukaiseen tilintarkastusvelvollisuuden alarajaan. Suomessa sekä isoja että pieniä yrityksiä koskevat samat tilintarkastuslain säännökset, eikä helpotettuja vaatimuksia pk-yrityksille näin ollen ole. Suomessa on paljon pieniä yrityksiä, joiden tilintarkastus on kustannussyistä haasteellista suorittaa kansainvälisten tilintarkastusalan standardien mukaisesti. Tämä myös vaikeuttaa laadun kriteerien minimitason määrittämistä pienten yritysten tilintarkastuksissa.

Alhaisen tilintarkastusvelvollisuusrajan vuoksi tilintarkastus ei suurimmassa osassa yrityksistä ole vaikeusasteeltaan yhtä vaativaa ei-

kä edellytä samanlaista erityisosaamista kuin suurten kansainvälisten tilintarkastusasiakkaiden tarkastus. Tämä on otettu huomioon siten, että Suomessa on kaksi yksityissektorin tilintarkastajakategoriaa, KHT-tilintarkastajat ja HTM-tilintarkastajat.

Big Four -yhteisöt toimivat tilintarkastajina suurimmassa osassa Suomen isoimmista yhtiöistä: noin 90–95 prosentissa sekä Helsingin pörssissä listatuista yrityksistä että kaikista yleisen edun kannalta merkittävistä yhteisöistä. Suurin osa KHT-tilintarkastajista työskentelee Big Four -yhteisöissä, ja he tulevat tämän vuoksi laaduntarkastuksen kohteeksi yhteisöjen laaduntarkastusten kautta.

Suomessa auktorisoitujen tilintarkastajien ja varsinkin HTM-tilintarkastajien joukossa on paljon sivutoimisia tilintarkastajia. Tilintarkastajien ikäjakauman vuoksi lähimpien 5–10 vuoden aikana huomattava määrä tilintarkastajista jää eläkkeelle. Nykyään hyvin komplisoidussa, säännellyssä ja koko ajan muuttuvassa maailmassa tilintarkastajien tulee olla hyvin perillä alalla tapahtuvista muutoksista, mikä voi olla haasteellista sivutoimisille ja ikääntyville tilintarkastajille. Tämä asettaa haasteita myös näiden tilintarkastajien laaduntarkastuksille, sillä tilintarkastuksia ei aina ole suoritettu kansainvälisten tilintarkastusalan standardien mukaisesti.

Keskitetyn viranomaistahaisen valvonnan hyödyt ja haasteet

Keskitetty viranomaisvalvonta mahdollistaa valvontatoiminnan paremman riippumattomuuden tilintarkastajien ammattikunnasta. Tätä riippumattomuutta edellyttää EU:n komission laadunvarmistusta koskeva suosituskin (2008/362/EY). Aikaisemmin, kun laadunvarmistuksen valvontaa hoidettiin tilintarkastajien yhdistysten ja valvontaviranomaisen yhteistyönä, valvonnan organisointitapa ei mahdollistanut uusien suositusten edellyttämää riippumattomuutta tilintarkastajien ammattikunnasta. TILA vastasi ylimmästä valvonnasta, mutta teetti laaduntarkastukset yhdistyksillä, ja laaduntarkastusten käytännön

suorittaminen oli yhdistysten hoidossa. Yhdistyksillä ei ollut tarvittavaa asemaa ja mahdollisuutta eikä välttämättä intressiäkään järjestää laaduntarkastuksia siten, että yhdistykset olisivat palkanneet kokoaikaisia ja riippumattomia laaduntarkastajia, vaan ammatissa toimivat tilintarkastajat tekivät laaduntarkastuksia sivutoimisesti. Tästä seurasi, että tilintarkastajat tarkastivat toisiaan ristiin, jolloin laaduntarkastusten objektiivisuutta ja riippumattomuutta uhkasivat eri tekijät, kuten oman intressin uhka, läheisyyden uhka sekä painostuksen uhka. Riittäviä varotoimia uhkatekijöiden vähentämiseksi tai niiden poistamiseksi ei myöskään ollut olemassa.

Muita hyötyjä keskitetyssä viranomaisvalvonnassa ovat järjestelmän läpinäkyvyys ja uskottavuus etenkin kansainvälisten toimijoiden näkökulmasta. Keskitetty valvonta parantaa kansainvälistä valvontayhteistyötä, koska muiden maiden valvojien kokemuksia voidaan tehokkaammin hyödyntää Suomessa tehtävissä laaduntarkastuksissa. Myös viranomaisyhteistyötä on mahdollista tehdä Suomessa Finanssivalvonnan kanssa, kun ammatissa toimivat tilintarkastajat eivät ole mukana valvontatoiminnassa. Keskitetyn valvonnan avulla viranomaiselle muodostuu parempi kokonaiskäsitys, kun laaduntarkastuksia tekee sama viranomaistaho (TILAn laadunvarmistusryhmä) eri tilintarkastusyhteisöissä eri vuosina. Tämä mahdollistaa myös valvontakohteiden yhdenmukaisemman ja tasapuolisemman kohtelun. Yhdistysten suorittamia laaduntarkastuksia tekivät eri laaduntarkastajat, jotka saattoivat vaihtua vuosittain. Tällöin laaduntarkastusten yhdenmukaisuudesta ja jatkuvuudesta ei voitu varmistua.

Tilintarkastusyhteisöjen kanssa on keskitetyn viranomaisvalvonnan kautta mahdollista luoda aktiivinen ja pitkäjänteinen vuoropuhelu. Yksittäisen yhteisön laaduntarkastus on pitkä prosessi, joka alkaa huolellisesta laaduntarkastuskäynnin suunnittelusta ja päättyy yksityiskohtaisia havaintoja ja suosituksia sisältävän raportin laatimiseen ja suositusten toteuttamisen seurantaan. Yhteisöissä suoritettu syvällisempi tarkastus ja havainnot laadun yksityiskohdista antavat yhteisöille paremmat mahdollisuudet hyödyntää konkreettisesti ulkoista laaduntarkastustyötä sisäisiä laadunvalvontajärjestelmiä kehitettäessä.

Yhdistysten suorittamat laaduntarkastukset olivat lyhytkestoisia, eikä niistä laadittu raportteja tilintarkastusyhteisöille. Havaintoja ja suosituksia esitettiin vain yleisellä tasolla.

Keskitetyssä valvontamallissa laaduntarkastuksia suorittavat asiantuntevat henkilöt, joilla on laaduntarkastukseen pätevöittävä koulutus. Ammatissa toimivat tilintarkastajat eivät voi saavuttaa samanlaista pätevyyttä ja asiantuntemusta laaduntarkastusasioissa kuin laaduntarkastuksia päätyönään tekevillä laaduntarkastajilla on. Keskitetyn valvontaorganisaation hyviä puolia ovat lisäksi järjestelmän selkeys ja tehokkuus töiden resursoinnin ja kustannusten osalta.

Viranomaistahoisen valvonnan merkittävin haaste liittyy resursseihin. Saattaa olla haasteellista löytää riittävä määrä osaavia laaduntarkastajia, jotka eivät toimi tilintarkastajina. Muina haasteina keskitetyssä valvonnassa ovat tilintarkastusalan kehityksen seuraaminen ja tilintarkastukseen liittyvän laajan erityisosaamisen ylläpitäminen. Luotettava ja oikeudenmukainen valvontaorganisaatio aiheuttaa kiinteitä kustannuksia, joiden kohdistaminen valvottaville voi olla haasteellista.

Laadunvarmistuksen nykytila Suomessa

Hajautettu organisaatio

Tilintarkastajien valvonta Suomessa on jakaantunut usealle taholle, joiden roolia laadunvarmistuksen valvonnassa kuvataan seuraavaksi lyhyesti.

Korkein hallinto-oikeus (KHO) toimii tilintarkastajien jälkikäteisessä valvontaprosessissa ylimpänä muutoksenhakuasteena.

Valtion tilintarkastuslautakunta (VALA) vastaa tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta, kehittämisestä ja valvonnasta (TTL 39 §). VALAn tehtävänä on antaa ohjeita ja lausuntoja tilintarkastuslain ja -asetuksen soveltamisesta, tehdä esityksiä ja aloitteita tilintarkastusta koskevien

säännösten kehittämisestä sekä huolehtia tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta, kehittämisestä ja valvonnasta ja muista sille laissa säädettyistä tehtävistä. Käytännössä VALAn valvontatoiminta on painottunut valitusasioiden käsittelyyn muutoksenhakuelimenä.

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta (TILA) vastaa tilintarkastajien hyväksymiseen ja hyväksytyjen tilintarkastajien toiminnan valvontaan liittyvästä ohjauksesta ja kehittämisestä (TTL 39 §). TILA hyväksyy KHT-tilintarkastajat ja -yhteisöt sekä valvoo KHT-tilintarkastajien ja -yhteisöjen hyväksymisen edellytyksien säilymistä. TILA käsittelee kauppakamarien TIVAn päätöksiä koskevia oikaisuvaatimuksia sekä ylläpitää ja kehittää tilintarkastajien hyväksymis- ja valvontajärjestelmää. TILA valvoo KHT-tilintarkastajien ja -yhteisöjen toimintaa tutkimalla näihin kohdistetut kantelut. TILA ratkaisee myös HTM-tilintarkastajien ja -yhteisöjen toiminnan valvontaan liittyvät oikaisuvaatimukset (TTL 41 §).

TILAn laadunvarmistusryhmän päätoimiset asiantuntijat tekevät käytännön laadunvarmistustyötä, jolloin valvonnan pääkohteina ovat yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajat. Laadunvarmistusryhmä toteuttaa myös muiden tilintarkastajien laaduntarkastukset sekä kouluttaa ja ohjaa tilintarkastajia heidän toimiessaan laaduntarkastajina. Laadunvarmistusryhmä osallistuu myös tutkintasioiden valmisteluun sekä tutkinnon järjestämiseen.

Laatujaosto toimii erillisenä neuvoa-antavana asiantuntija-elimenä. Tarkastettavien yhdenmukaista kohtelua edistää se, että muiden kuin yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajien laaduntarkastusten tulokset käsitellään laatujaostossa. Kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat (TIVAt) valvovat alueensa HTM-tilintarkastajia ja -yhteisöjä. TIVAt hyväksyvät toiminta-alueensa HTM-tilintarkastajat ja -yhteisöt sekä valvovat näiden hyväksymisen edellytyksien säilymistä. TIVAt myös tekevät lopulliset päätökset laaduntarkastusten järjestämisestä omilla toiminta-alueillaan.

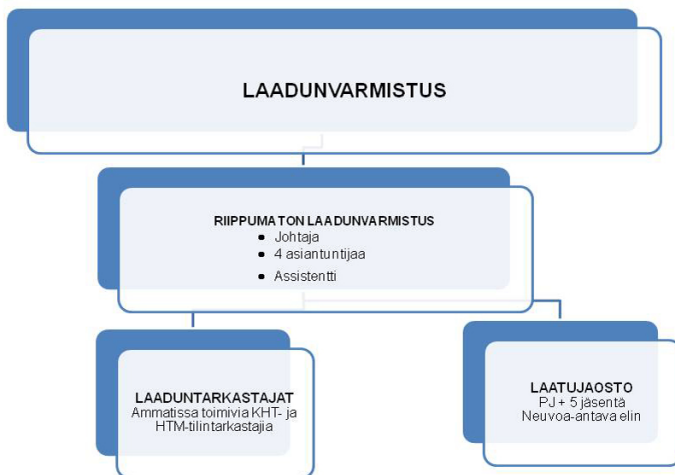
Ammatissa toimivia tilintarkastajia käytetään laaduntarkastajina muiden kuin yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajien laaduntarkastuksissa.

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalla keskeinen rooli

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta TILA on tilintarkastuksen valvonnassa keskeisessä asemassa. TILA vastaa tilintarkastajien ammattitaidon perustasosta hyväksymällä KHT- ja HTM-tilintarkastajat ja -yhteisöt sekä kehittämällä tilintarkastajatutkintoja. Tutkintoasioiden lisäksi TILA hoitaa tilintarkastajien hallinto- ja rekisteriasioita. Tutkinta-asioina TILA ratkaisee KHT- ja HTM -tilintarkastajien toimintaa koskevat kantelut ja oma-aloitteiset valvontatapaukset ja kehittää hyväksytyjen tilintarkastajien hyväksymis- ja valvontajärjestelmää.

TILAssa on 12 jäsentä, joista yhdeksällä on tilintarkastusalan tutkimus- ja opetustoiminnan asiantuntemusta, alan oikeudellista asiantuntemusta ja elinkeinoelämän asiantuntemusta ja kaksi edustaa KHT- ja yksi HTM-tilintarkastajia. Keskuskauppakamarissa toimiva tilintarkastusyksikkö vastaa TILAn tehtäväalueiden käytännön hoitamisesta ja asioiden valmistelusta TILAn kokouksiin. Tilintarkastusyksikköön kuuluvat päätoimisina työntekijöinä TILAn pääsihteeri, laadunvarmistuksen johtaja sekä kymmenen muuta asiantuntijaa. Valvojien kansainväliseen yhteistyöhön ja alan kehittämistyöhön tilintarkastusyksiköstä osallistuvat etenkin TILAn pääsihteeri ja laadunvarmistuksen johtaja.

Tilintarkastuslautakunnan alaista keskitettyä laadunvarmistustoimintaa voidaan kuvata kuviolla 1.



Kuvio 1. Tilintarkastuslautakunnan laadunvarmistuksen organisaatio

TIVAn tehtävät

Tiintarkastusvaliokunnat (TIVAt) hyväksyvät toiminta-alueensa HTM-tilintarkastajat ja -yhteisöt sekä valvovat HTM-tilintarkastajien ja -yhteisöjen hyväksymisen edellytyksien säilymistä. Vuoden 2010 lopussa Suomessa toimi yhdeksäntoista alueellista kauppakamaria. Osalla kauppakamareista on yhteinen tilintarkastusvaliokunta, minkä vuoksi vuoden 2010 lopussa tilintarkastusvaliokuntia oli yhteensä neljätoista.

Tilintarkastajajärjestelmän uudistamista koskevassa professori Edward Anderssonin raportissa esitetään yhtenä merkittävimpanä uudistuksena se, että kaikkien tilintarkastajien hyväksymistä ja valvontaa koskevat asiat keskitettäisiin yhdelle toimielimelle. Valvonta- ja auktorisointielin rakennettaisiin nykyisen TILAn pohjalle. (Andersson 2010; ks. myös Anderssonin artikkeli tässä teoksessa.) Tämä merkitsisi, että TIVAt jäisivät jatkossa tarpeettomiksi.

6.4 Yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajat

Tilintarkastuslain (TTL 40 §) mukaan yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön (tarkka lain sanamuoto on ”julkisen kaupankäynnin kohteena oleva yhteisö”) tilintarkastajien laaduntarkastukset tehdään vähintään kerran kolmessa vuodessa. Yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä ovat muun muassa listatut yhtiöt, luotto- ja vakuutuslaitokset sekä eläkekassat. Yleisen edun kannalta merkittävästä yhteisöstä (Public Interest Entity) käytetään tilintarkastuslalla yleisesti lyhennettä PIE-yhteisö. Tilintarkastuslautakunnan Internet-sivuilla on muistio, jossa selitetään yksityiskohtaisesti yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön käsitettä.

Suomessa oli vuoden 2010 lopussa yhteensä 15 KHT-yhteisöä, joilla oli tilintarkastusasiakkanaan yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä. Koska yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksia tekevät Suomessa pääosin isot tilintarkastusyhteisöt (erityisesti ns. Big Four -tilintarkastusyhteisöt), painottuu laaduntarkastustoiminta näiden laaduntarkastuksiin. Yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajien laadunvarmistukselle on asetettu tiukemmat riippumattomuusvaatimukset kuin muiden yhteisöjen laadunvarmistukselle, minkä vuoksi TILAn riippumattoman laadunvarmistusryhmän päätoimiset työntekijät tekevät nämä laaduntarkastukset.

Muiden kuin yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajat

Ne tilintarkastajat, jotka eivät tarkasta yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä, määrätään laaduntarkastukseen vähintään kerran kuudessa vuodessa. TILA tai TIVAt määräävät laaduntarkastajat suorittamaan laaduntarkastusta. (TTL 40 §.) Laadunvarmistuksen johtaja laatii vuosittaisen laaduntarkastusohjelman, jossa yksilöidään tehtävät laaduntarkastukset ja laaduntarkastajat. TILA vahvistaa laaduntarkastusohjelman ja -ajankohdan KHT-tilintarkasta-

jien ja TIVAt HTM-tilintarkastajien osalta. Muiden kuin yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen laaduntarkastuksia voivat tehdä toiset ammatissa toimivat tilintarkastajat. TILAn laadunvarmistusryhmä koordinoi ja ohjaa muiden kuin yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajien laaduntarkastuksia.

Laatujaosto

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta on asettanut vuosiksi 2009–2011 erillisen neuvoa-antavan asiantuntijaelimen, laatujaoston. Laatujaoston työ on luonteeltaan pitkäaikaista, minkä vuoksi laatujaoston jäsenet valitaan kolmivuotiseksi toimikaudeksi kerrallaan. Laatujaoston jäsenet eivät edusta minkään sidosryhmän intressejä vaan erityisalojensa asiantuntemusta. Laatujaostossa on puheenjohtajana TILAn varapuheenjohtaja sekä jäsenenä TIVAA edustava lakimiesjäsen, kaksi yleisen edun kannalta merkittävien yhtiöiden tilintarkastuksiin perehtynyttä tilintarkastajajäsentä sekä kaksi pienten ja keskisuurten yritysten tilintarkastuksiin perehtynyttä tilintarkastajajäsentä.

Laatujaosto tukee TILAn laadunvarmistusryhmän toimintaa asiantuntemuksellaan keskittyen erityisesti vaikeiden tai vaikutukseltaan merkittävien periaatteellisten asioiden tai tulkinnanvaraisten laaduntarkastusten tulosten käsittelyyn. TILAn laadunvarmistusryhmä valmistelee laatujaoston kokousaineiston, ja laatujaosto ottaa kokouksissaan kantaa tilintarkastajien laaduntarkastuksissa tehtyihin päätelmiin. Laatujaosto käsittelee TILAn laadunvarmistusryhmän keräämän aineiston ja analyysien perusteella laaduntarkastajien päätelmiä. Tämän jälkeen laadunvarmistuksen johtaja vie laaduntarkastusten tulokset TILAn tai TIVAn päätettäväksi.

Ammatissa toimivat tilintarkastajat

Ammatissa toimivien tilintarkastajien on katsottu voivan toimia laaduntarkastajina muiden kuin yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajien laaduntarkastuksissa. Laaduntarkastusten tasalaatuisuuden ja tilintarkastajien yhdenmukaisen kohtelun varmistamiseksi TILAn laadunvarmistusryhmä kouluttaa ammatissa toimivia tilintarkastajia laaduntarkastajiksi ja valvoo heidän toimintaansa. TILAn laadunvarmistusryhmä vertailee laaduntarkastajien päätelmiä toisiinsa ja on yhteydessä laaduntarkastajiin, mikäli rajatapauksen arvioinnissa tarvitaan selventäviä lisätietoja. Ammatissa toimivien tilintarkastajien mukanaolo laadunvarmistusprosessissa ei ole kansainvälisen viranomaisvalvonnan riippumattomuutta korostavan kehityksen mukaista, ja on mahdollista, että tämä periaate tulee vielä uudelleen harkittavaksi.

TILAn laadunvarmistusryhmän toiminta

Toiminta laadunvarmistuksen edelläkävijänä Suomessa

TILAn laadunvarmistusryhmän toiminnassa keskeistä ovat laaduntarkastukset tilintarkastusyhteisöissä. Koska yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastukset tehdään pääosin isojen tilintarkastusyhteisöjen toimesta, painottuu laaduntarkastustoiminta näiden ja erityisesti niin sanottujen Big Four -tilintarkastusyhteisöjen laadunvalvontajärjestelmien kartoitukseen ja testaukseen.

Laadunvarmistusryhmän toiminta on luonteeltaan ennaltaehkäisevää siten, että tilintarkastustyön laatuun pyritään vaikuttamaan olemalla aktiivisessa vuorovaikutuksessa tilintarkastusyhteisöjen kanssa. Tällöin valvojan rooli on enemmänkin keskusteleva ja ohjaava kuin sanktioihin tähtäävä. Laaduntarkastusten ytimenä ovat tilintarkastus-

yhteisöjen kenttäkäynnit, joilla kartoitetaan ja testataan yhteisön omaa laadunvalvontajärjestelmää. Tämä tapahtuu sekä käymällä läpi pyydettyä materiaalia että haastattelemalla. Tilintarkastustoimeksiantojen dokumentaation läpikäynti ja tilintarkastusryhmän haastattelut muodostavat merkittävän osan laadunvalvontajärjestelmän testauksesta.

Yhteisön laadunvalvontajärjestelmän kartoituksessa käydään läpi tilintarkastusyhteisön organisaatiota ja päätoimintoja. Kun yhteisö organisoii toimintojaan, se ottaa huomioon muitakin asioita kuin tilintarkastustyön laatuun vaikuttavat tekijät, esimerkiksi toiminnan tehokkuuden tai liiketaloudelliset tavoitteet. Laadunvarmistusryhmä ei tämän vuoksi esitä suoranaisia määräyksiä tai ohjeita sen suhteen, miten yhteisön tulisi toimintansa kokonaisuudessaan järjestää. Sen sijaan se nostaa esille sellaisia osa-alueita, joilla laadunvarmistuksen asiantuntijat näkevät tarpeelliseksi ja mahdolliseksi tilintarkastustyön laatuun vaikuttavien toimintaperiaatteiden parantamisen. Näitä toimintaperiaatteita toteutetaan yhteisössä alemman tason menettelytavoilla, joiden asianmukaisuudesta voidaan myös esittää kommentteja.

Konkreettisin laadunvarmistuksen valvonta on silloin, kun käydään läpi tilintarkastustoimeksiantojen tilintarkastuskansioita ja keskustellaan yksittäisten tilintarkastuksen osa-alueiden tarkastustoimenpiteistä, tarkastusevidenssistä ja tehdyistä johtopäätöksistä. Laaduntarkastuksissa standardien noudattamista arvioidaan osana hyvää tilintarkastustapaa. Tätä tapaa tilintarkastajan on noudatettava (tilintarkastuslaki, 22 §). Hyvän tilintarkastustavan keskeisiä lähteitä ovat lait ja asetukset, TILAn, VALAn, tuomioistuimien ja viranomaisten päätökset ja kannanotot, kansainväliset tilintarkastusstandardit, alan ammattikirjallisuus sekä havainnot siitä, miten huolelliset ammattihenkilöt yleisesti toimivat (Horsmanheimo & Steiner 2009, 148). Koska tilintarkastusstandardit ovat kuitenkin periaatepohjaisia, niiden noudattamiseen jää yksittäistapauksissa usein tulkinnan mahdollisuuksia. Hyvän tilintarkastustavan kehittäminen merkitsee kannanottoja kansainvälisten tilintarkastusalan standardien soveltamiseen. Näiden kannanottojen valmistelu ja esittäminen tilintarkastusyhteisöille laaduntarkastusraporteissa on TILAn laadunvarmistusryhmän toiminnan keskeisintä sisältöä.

Tilintarkastusyhteisöihin kohdistuvan laaduntarkastusprosessin kuvaus

Laadunvarmistuksen valvontaa toteutetaan laaduntarkastuksilla, jotka kohdistuvat KHT- ja HTM-tilintarkastajiin sekä KHT- ja HTM-yhteisöihin. Tilintarkastusyhteisöissä työskentelevät tilintarkastajat tulevat käytännössä laaduntarkastuksen kohteeksi tilintarkastusyhteisöjen laadunvalvontajärjestelmään kuuluvien kontrollien kartoituksen ja testauksen kautta.

Laadunvarmistusryhmän suorittamat yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen laaduntarkastukset perustuvat TILAn hyväksymään vuosiohjelmaan. Esityksen vuosiohjelmasta laatii TILAn sihteerinä toimiva laadunvarmistusryhmän johtaja. Vuosiohjelmassa esitetään tarkastettavat tilintarkastusyhteisöt sekä perusteet niiden valinnalle. Laaduntarkastuksen kohteiden valinta tehdään riskiperusteisesti huomioiden kuitenkin tilintarkastuslain vaatimukset, jolloin yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajat tulevat laaduntarkastuksen kohteiksi vähintään kolmen vuoden välein.

Tilintarkastusyhteisöjen laaduntarkastusryhmään kuuluu tyypillisesti 2–6 henkilöä riippuen yhteisön koosta ja tarkastussuunnitelman sisällöstä. Suurimmissa tilintarkastusyhteisöissä laaduntarkastusryhmään kuuluvat laadunvarmistuksen johtajan lisäksi manageri, 1–3 laadunvarmistuksen asiantuntijaa sekä juristi.

Laaduntarkastuksen manageri tekee laaduntarkastuksesta yksityiskohtaisen suunnitelman. Tämän jälkeen laaduntarkastusryhmä ottaa yhteyttä tarkastuksen kohteena olevaan tilintarkastusyhteisöön, ja yhteisölle lähetetään myös virallinen tiedoksianto laaduntarkastukseen määrittämisestä. Tiedoksianto sisältää muun muassa tiedon laaduntarkastuksen pääasiallisesta sisällöstä, ehdotuksen laaduntarkastuksen kenttäkäynnin ajankohdasta sekä materiaaliopyyntölistauksen. Materiaaliopyyntölistauksessa tilintarkastusyhteisöä pyydetään joko toimittamaan tiettyjä dokumentteja laaduntarkastusryhmälle etukäteen

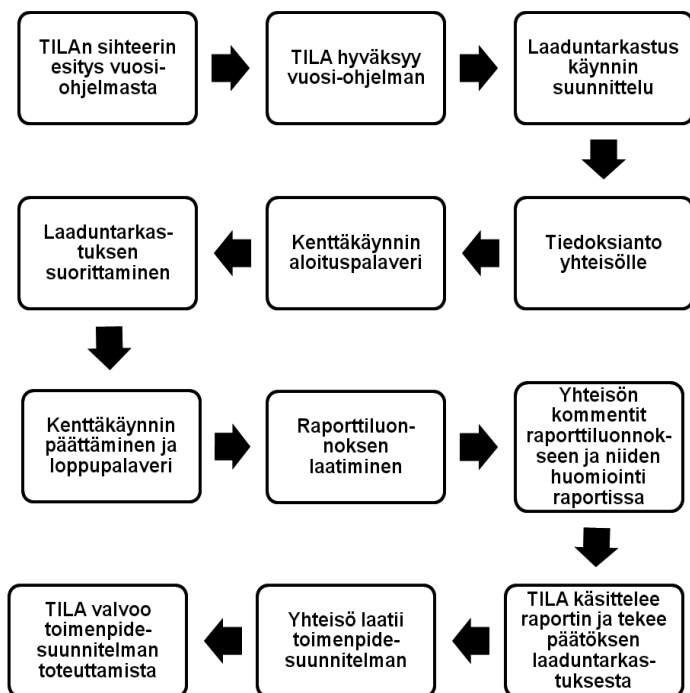
tai vaihtoehtoisesti keräämään ne valmiiksi, jotta ne ovat käytettävissä heti laaduntarkastuksen kenttäkäyntiä aloitettaessa.

Tiedoksiannon lähettämisen jälkeen tilintarkastusyhteisön kanssa sovitaan lopullinen kenttäkäynnin ajankohta ja aloituspalaveri. Mikäli materiaalia on pyydetty etukäteen, siihen tutustutaan huolellisesti ennen kenttäkäyntiä ja tarvittaessa pyydettyjä tietoja täydennetään aloituspalaverissa. Kenttäkäynti suoritetaan tarkastussuunnitelman mukaisesti, ja siihen sisältyy yleisesti kaksi osa-aluetta: tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmän rakenteen arviointi ja testaus sekä toimeksiantojen läpikäynti järjestelmän tehokkuuden varmistamiseksi. Ensimmäisinä vuosina laaduntarkastuksen sisältö painottuu enemmän laadunvalvontajärjestelmän arviointiin ja myöhemmin toimeksiantojen tilintarkastusdokumentaation läpikäyntiin. Toimeksiantojen valinnassa noudatetaan riskiperustetta, ja etusijalla ovat listayhtiöt.

Laaduntarkastuksen havainnoista keskustellaan tilintarkastusyhteisössä ensin suullisesti kenttäkäynnin aikana. Tavoitteena on jo laaduntarkastuskäynnillä käsitellä tehdyt havainnot niin tehokkaasti, että laaduntarkastuksen kenttäkäynnin päättyessä havainnoista vallitsee yksimielisyys tarkastettavan kanssa. Kenttäkäynnin lopuksi pidetään loppupalaveri, jonka tarkoituksena on koota yhteen laaduntarkastuskäynnillä tehdyt havainnot, vahvistaa niiden oikeellisuus sekä tiedottaa niistä alustavasti tarkastettavalle.

Kenttätyön valmistuttua ja loppupalaverin jälkeen laaduntarkastuksesta laaditaan raporttiluonnos, johon pyydetään tarkastettavalta kommentteja. Tämän jälkeen TILA käsittelee raportin kokouksessaan. TILA edellyttää, että tarkastettava arvioi esitettyjen havaintojen merkitystä laadunvalvontajärjestelmänsä toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen kannalta. Lisäksi TILA vaatii yhteisöä laatimaan toimenpidesuunnitelman esitettyjen havaintojen huomioimiseksi yhteisön kehittäessä laadunvalvontajärjestelmäänsä. TILA valvoo toimenpidesuunnitelman toteuttamista ja edellyttää, että tilintarkastusyhteisö toteuttaa toimia laadunvarmistusryhmän havaintojen perusteella 12 kuukauden kuluessa raportin antamisesta. Lopullinen raportti on tarkoitettu tilintarkastusyhteisön omaan käyttöön, eikä se siten ole

julkinen. Tilintarkastusyhteisöjen laaduntarkastusprosessi on kuvattu kokonaisuudessaan kuviossa 2.



Kuvio 2. Tilintarkastusyhteisöjen laaduntarkastusprosessi

Resurssit ja asiantuntemus ratkaisevia tekijöitä

Tilintarkastusyhteisöjen laadunvalvontajärjestelmien tasoa analysoidaan osana koko tilintarkastusorganisaation toimintaa. Laaduntarkastuksissa haastatellaan yhteisön ylintä johtoa sekä tärkeimpien osatoimintojen vastuuhenkilöitä. Yhteisötason kontrollien tehokkuutta

arvioidaan haastattelujen ja tehdyn testauksen perusteella. Isompien kokonaisuuksien ja niihin liittyvien vuorovaikutussuhteiden arviointi vaatii laadunvarmistusta tekemiltä henkilöiltä paljon asiantuntemusta. Resurssien määrä ja asiantuntemuksen riittävyys ovatkin toiminnan perusedellytyksiä.

Valvonnan on oltava tasalaatuista ja objektiivista, ja toimintape-
riaatteiden tulee olla toistettavia ja läpinäkyviä. Laadunvarmistuksen
valvonta ei voi perustua vain yksittäisten henkilöiden kokemukseen ja
tietotaitoon. Toisin sanoen koko valvontakoneiston tulee toimia luotet-
tavasti. Tämän saavuttamiseksi on ilmeistä, että laaduntarkastusorgani-
saation koolle voidaan asettaa minimivaatimuksia. Tämä vaatimus tulee
esille myös vuorovaikutuksessa tarkastettavan tilintarkastusyhteisön
kanssa: kontaktihenkilöitä ovat esimerkiksi yhteisön toimitusjohtaja,
tilintarkastusyksikön johtaja, riskienhallinta- ja laadunvarmistuspääl-
likkö, henkilöstöjohtaja, lakiasiaintohtaja, toimeksiantojen päävastuul-
liset tilintarkastajat ja managerit. Sekä läpikäytävien asioiden määrän
että niiden moninaisuuden vuoksi valvojan pitää resursoida useita
keskustelukumppaneita laaduntarkastukseen. Näin pystytään myös
tehostamaan laaduntarkastuksen kulkua, eikä kenttäkäynnin kesto
veny liian pitkäksi.

Kansainvälisessä valvontakäytännössä on tyypillistä, että isojen
tilintarkastusyhteisöjen laaduntarkastuskäynteihin osallistuu 4–6 hen-
kilöä. Tärkeimpiä asiantuntijavaatimuksia ovat seuraavat:

- käytännön kokemus tilintarkastustyöstä erityisesti isoissa tilintarkastusyh-
teisöissä
- kansainvälisen (IFRS) ja suomalaisen tilinpäätösnormiston tuntemus sekä eri
toimialojen peruspiirteiden tuntemus
- riittävä sekä tilintarkastuksen kohdeyritysten että tilintarkastusyhteisöjen
kontrolliympäristön tuntemus
- hyvän tilintarkastustavan ja erityisesti kansainvälisten tilintarkastusalan
standardien tuntemus.

Laadunvarmistuksen valvonnan resurssit Suomessa voivat tuntua pieniltä, kun ottaa huomioon, että laadunvarmistuksen valvonnan kohteena ovat kaikki KHT- ja HTM-tilintarkastajat sekä KHT- ja HTM-yhteisöt. Valvonnan tehokkuus pyritäänkin turvaamaan panostamalla voimakkaasti sekä kansainväliseen että kotimaiseen valvontayhteistyöhön.

Kansainvälistä valvontayhteistyötä tehdään eri foorumeissa. IFIAR (International Forum of Independent Audit Regulators) on vuonna 2006 perustettu yhdistys, jonka toiminnassa tilintarkastuslautakunta on ollut aktiivisesti mukana alusta asti. Euroopassa valvontayhteistyötä tehdään lähinnä EGAOB:n (European Group of Auditors' Oversight Bodies) kokouksissa ja alatyöryhmissä. Valvojat tapaavat myös pohjoismaisella tasolla säännöllisesti.

Laadunvarmistuksen valvonnassa on otettava huomioon valvottavien eli tilintarkastusyhteisöjen jatkuva kasvu ja kansainvälistyminen. Tässä kehityksessä mukana pysyäkseen on pienen kansallisen valvojan oltava aktiivinen ja pyrittävä jatkuvasti vuorovaikutukseen muiden maiden vastaavien valvojien kanssa. Tällä tavoin haetaan omille resursseille ja asiantuntemukselle taustatukea parhaista kansainvälisistä käytännöistä. IFIAR:n tarkastustyöpajoissa ja EGAOB:n tarkastusaiheisen alatyöryhmän tapaamisissa valvojat keskustelevat avoimesti laaduntarkastuksissa tekemistään havainnoista. Tämä on sekä mahdollista että tarpeellista, jotta hyvän tilintarkastustavan keskeistä lähdettä eli kansainvälisiä tilintarkastusalan standardeja sovellettaisiin eri maissa mahdollisimman yhtenäisesti. Sekä tilintarkastusstandardien että tilinpäätösnormiston yhtenäinen soveltaminen on luonnollisesti tärkeää, koska yhtiöt toimivat monissa eri maissa ja emoyhtiön päävastuullisen tilintarkastajan pitää saada varmuus annetun tilinpäätösinformaation oikeellisuudesta kaikissa tilintarkastettavan konsernin yhtiöissä.

TILAn laadunvarmistusryhmä tekee konkreettisella tasolla valvontayhteistyötä myös kotimaassa Finanssivalvonnan (Fiva) tilinpäätösvalvonnan kanssa. Tilintarkastusyhteisöjen laadunvalvontajärjestelmiin sisältyvien niin sanottujen yhteisötason kontrollien testauksen olennainen osa on tilintarkastustoimeksiantojen aineiston läpikäynti.

Toimeksiantojen valinnassa osana sovellettavaa riskiperusteista lähestymistapaa hyödynnetään Fivan tilinpäätösvalvonnassaan tekemiä havaintoja. Tilinpäätöksen laadussa todetut ongelmat tai erityiset tilinpäätöksen laadinnassa kohdatut haasteet voivat olla merkki siitä, ettei tilintarkastukseen ole ollut ongelmatonta.

Tilintarkastusyhteisöjen sisäinen laadunvarmistus

Tilintarkastajalla on lakisääteisesti velvollisuus huolehtia oman tilintarkastustyönsä laadusta (tilintarkastuslaki, 23 §). Tilintarkastusyhteisöillä tämä merkitsee erityisesti kansainvälisen laadunvalvontastandardin ISQC 1:n sekä kansainvälisen tilintarkastusstandardin ISA 220:n (tilintarkastuksen laadunvalvonta) sisältöjen huomioimista yhteisöjen laadunvalvontajärjestelmien periaatteissa. Koska myös ulkoinen laaduntarkastus nojautuu kansainvälisen laadunvalvontastandardin ISQC 1 -periaatteisiin, nämä standardit ja niiden tulkinnat yksittäistapauksissa muodostavat yhtenäisen viitekehyksen tilintarkastustyön laadun kriteereistä Suomessa ja kansainvälisesti.

Tilintarkastusyhteisöt seuraavat oman laadunvalvontajärjestelmän-
sä tehokkuutta. Tätä edellytetään myös kansainvälisessä laadunvalvontastandardissa, jossa vaaditaan muun muassa vähintään yhteen loppuun saatettuun toimeksiantoon kohdistuvaa jaksottaista laaduntarkastusta jokaisen toimeksiannosta vastuullisen henkilön osalta (Kansainväliset tilintarkastusalan standardit 2010, kansainvälinen laadunvalvontastandardi ISQC 1, kohdat 48–54). Isot tilintarkastusyhteisöt ovat järjestäytyneet kansainvälisiin yhteenliittymiin, jotka tekevät tyypillisesti yhteistyötä esimerkiksi tilintarkastusmetodologian ja asiakashankinnan osalta. Usein pyritään siihen, että samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden tilintarkastuksen hoitavat saman ketjun tilintarkastusyhteisöt. Ketju myös valvoo yhteisen tilintarkastusmetodologian noudattamista tekemällä laaduntarkastuksia eri maissa.

Tilintarkastusyhteisöjen sisäinen laadunvarmistus on tärkeää, ja sitä edellytetään lakisääteisestikin. Se ei kuitenkaan korvaa ulkoista riippumatonta laadunvarmistuksen valvontaa. TILAn laadunvarmistusryhmä arvioi ensin tilintarkastusyhteisön oman laadunvalvontajärjestelmän tehokkuutta suunnitellessaan omia valvontatoimenpiteitään.

Laaduntarkastusten sisältö ja lähestymistapa

Laaduntarkastusten sisällöstä kerrotaan tarkemmin komission suosituksessa, jossa edellytetään muun muassa tilintarkastusyhteisön sisäisen laadunvalvontajärjestelmän rakenteen arviointia (Komission suositus 2008/362/EY, kohta 17). Kansainvälisen laadunvalvontastandardin ISQC 1:n kohdan 16 mukaan tilintarkastusyhteisön tulee luoda ja säilyttää laadunvalvontajärjestelmä, joka käsittää kutakin seuraavaa osa-aluetta koskevat toimintaperiaatteet ja menettelytavat:

- laatua koskevat johdon veloitteet tilintarkastusyhteisössä
- relevantit eettiset vaatimukset
- asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen
- henkilöresurssit
- toimeksiannon suorittaminen
- seuranta.

Yhteisön laadunvalvontajärjestelmä

Yhteisö pyrkii laadunvalvontajärjestelmän sisältämällä toimintaperiaatteilla ja menettelytavoilla varmistumaan siitä, että kaikki yhteisön tilintarkastajat toimivat riittävän laadukkaasti tilintarkastustoimeksannoissaan. TILAn laadunvarmistusryhmä arvioi laadunvarmistusjärjestelmän asianmukaisuutta ja testaa sen toimivuutta. Testaustoimen-

piteet sisältävät muun muassa yhteisön omien kontrollitoimenpiteiden tulosten läpikäyntiä, yhteisön tietokannoista otettujen yhteenvedojen analysointia tai vastuuhenkilöiden haastatteluja. Esimerkiksi laatua koskevia johdon velvoitteita voidaan kartoittaa ja testata arvioimalla yhteisön organisaatorakennetta, johdon vastuualueita sekä laadun merkitystä johdon palkitsemisessa ja johdon viestinnässä tai yhteisön koulutusohjelmien painopisteenä.

Toimeksiantojen tilintarkastustyön läpikäynti

Tilintarkastustoimeksiantojen läpikäynti on myös merkittävä osa yhteisötason kontrollien testausta. Silloin tarkastetaan tilintarkastusaineiston vaatimustenmukaisuutta tilintarkastusyhteisön sisäisen laadunvalvontajärjestelmän tehokkuuden varmistamiseksi.

TILAn laadunvarmistusryhmän toimeksiantojen läpikäynti sisältää tarkastusaineiston kriittisen läpikäynnin, jolloin tehtyä työtä verrataan kansainvälisten tilintarkastusalan standardien vaatimuksiin. Nämä ovat hyvän tilintarkastustavan keskiössä Suomessakin, koska kaikki isot tilintarkastusyhteisöt ilmoittavat noudattavansa standardeja, ja ne sisältyvät niiden metodologiaan osana kansainväliseen ketjuun integroitumista. Standardien periaatteita tulisi noudattaa. Jos tilintarkastaja on kuitenkin toiminut ISA-standardien vastaisesti tai laiminlyönyt niiden vaatimuksia, hänen pitää kyetä muulla tavoin perustelemaan, että tarkastustoimenpiteet ovat asianmukaisia ja että tilintarkastusevidenssiä on kerätty riittävästi tehtyjen havaintojen ja raportoinnin tueksi. Pienissä yhtiöissä ISA-standardien mukainen tilintarkastus suoritetaan siten, että tilintarkastaja noudattaa kaikkia kyseisen tilintarkastuksen kannalta relevantteja ISA-standardeja. ISA-standardi on tilintarkastuksen kannalta relevantti silloin, kun standardissa tarkoitetut olosuhteet vallitsevat (ks. ISA 200).

Toimeksiantojen tilintarkastustyön laadun arviointi edellyttää myös tilintarkastuksen kohteena olevan yhteisön riittävää tuntemusta.

Yhteisön tilinpäätös ja sitä varmentava tilintarkastus muodostavat kokonaisuuden, jolla pyritään turvaamaan sijoittajan tiedontarvetta. Laaduntarkastus ei tarkoita uutta tilintarkastusta, mutta tilintarkastusaineiston arvioimiseksi on muun muassa ymmärrettävä, sisältyvätkö tilintarkastajan suunnitelmaan tärkeimmät riskit ja olennaiset tarkastuskohteet, ovatko tarkastustoimenpiteet asianmukaisia, onko tilintarkastusevidenssi riittävää ja perustuvatko johtopäätökset ja tilintarkastajan raportointi johdonmukaisesti tehtyyn työhön. Tämä edellyttää laaduntarkastajalta riittävää tilintarkastuksen kohdeyhteisön liiketoiminnan, toimintaympäristön, tilinpäätösperiaatteiden ynnä muun tuntemusta.

Laaduntarkastuksen kohteiksi valittavien toimeksiantojen valinnassa sovelletaan riskiperusteista lähestymistapaa (Komission suositus 2008/362/EY, kohta 19). Tällöin voidaan ottaa huomioon useita erilaisia riski-indikaattoreita, kuten esimerkiksi toimeksiannon päävastuullisen osakkaan laatutietoisuus, tarkastuksen kohteena olevan yhtiön erityispiirteet, toimiala, laadintaperiaatteiden monimutkaisuus, tilintarkastuspalkkioiden määrä, laskutettujen muiden palvelujen määrä tai yhtiön tilinpäätösvalvonnassa tehtyjen havaintojen määrä ja luonne. Riskianalyysillä pyritään kohdistamaan laaduntarkastusta tilintarkastusaineistoon, jossa todennäköisyys tilintarkastuksen puutteelliseen suorittamiseen on suurin.

Valituista toimeksiannoista ei aina tarkasteta koko tilintarkastuskansiota, vaan niin sanotussa kohdennetussa toimeksiantokohtaisessa laaduntarkastuksessa käydään läpi vain valitut osat tilintarkastusaineistosta. Valinnassa voidaan painottaa esimerkiksi keskeisimpiä tilintarkastuksen osa-alueita, erityisen ongelmallisia alueita tai tilinpäätösvalvonnassa valvojan esille ottamien alueiden tarkastusaineistoa. Kohdennettu toimeksiantokohtainen laaduntarkastus mahdollistaa vain valittujen aiheiden läpikäynnin useammasta toimeksiannosta ja laajentaa siten pistokoetta.

Tiedottaminen

Laaduntarkastusten kohteena olevat tilintarkastusyhteisöt saavat käyttöönsä laaduntarkastusraportin, jossa esitetään näkemyksiä tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmän toimintaperiaatteista ja menettelytavoista. Tilintarkastusyhteisöt käyttävät raportin havaintoja kehittäessään edelleen laadunvalvontajärjestelmäänsä. Laaduntarkastusten raportointitapa noudattelee kansainvälistä käytäntöä siten, että raportit on tarkoitettu vain laaduntarkastuksen kohteena olevan tilintarkastusyhteisön käyttöön. Joissakin maissa (mm. USA, Iso-Britannia, Norja) raportit ovat kuitenkin julkisia. Tällöin raportit käsittelevät nimeltä mainitun tilintarkastusyhteisön laaduntarkastusta ja ne voivat sisältää myös kritiikkiä tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmän toimivuutta kohtaan. Jos tilintarkastusyhteisö ei ota esitettyjä havaintoja riittävästi huomioon, voi valvoja julkistaa sisäisessä laadunvalvontajärjestelmässä todetut suurimmat puutteet (Komission suositus 2008/362/EY, kohta 20).

Tulevaisuuden näkymät

Ennakoivan tilintarkastajien valvonnan merkityksen voi ennustaa tulevaisuudessa kasvavan hakemalla vertailukohteita niistä Euroopan maista, jotka ovat kehityksessään pidemmällä kuin Suomi. Panostukset laadunvarmistuksen valvontaan ovat suurelta osin seurausta kansainvälisestä kehityksestä. Tämän perusteella voi myös olettaa valvonnan kustannusten edelleen nousevan.

Ulkoisen laadunvarmistuksen valvonnan yhtenä haasteena on suunnitella valvontatoimenpiteet siten, että niissä otetaan huomioon tilintarkastusyhteisöjen oma sisäinen ja ketjun kautta tehtävä laadunvalvonta. Koska laaduntarkastukset ovat lakisääteisiä, ei ulkoisen laadunvarmistuksen rooli voi kuitenkaan olla ainoastaan täydentävä

”viimeinen varmistus”, vaan viranomaistahon on tarvittaessa testattava tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmän kaikkia osia kokonaisuuden muodostamiseksi.

Riippumattoman viranomaistahon laaduntarkastuskäynnit vakiintuvat tulevaisuudessa tärkeäksi vuorovaikutusmuodoksi, jolla tilintarkastusyhteisöt voivat varmistaa toimintaperiaatteidensa asianmukaisuutta. Laaduntarkastusprosessin systemaattisuus ja raportoinnin yksityiskohtaisuus tiivistävät kanssakäymistä ja mahdollistavat aidon vuoropuhelun.

TILAn laadunvarmistusryhmän valvontakokemuksen karttues-
sa on mahdollista panostaa yksityiskohtaisempiin analyysihin, valvottavien vertailuun sekä tiedottamiseen tilintarkastuksen laatuun vaikuttavista tekijöistä. Avoin tiedottaminen parantaa tilintarkastusyhteisöjen laatutietoisuutta ja kaventaa tilintarkastukseen kohdistuvaa odotuskuilua.

Muiden kuin yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajien laadunvarmistuksen valvonnassa käytetään laaduntarkastajina ammatissa toimivia tilintarkastajia. Tämän järjestely on kompromissi, jolla pyritään välttämään valvontaorganisaation kiinteiden kustannusten kasvamista kohtuuttoman suuriksi. Vaikka viranomaistaho ohjaa ja kontrolloi laaduntarkastusten suorittamista, on selvää, ettei osittain vertaistarkastukseen perustuva järjestely takaa tehokkainta mahdollista lopputulosta.

Hyvä tilintarkastustapa kehittyy kansainvälisten tilintarkastusalan standardien mukaisen tilintarkastusmetodologian noudattamisen suuntaan, mikä merkitsee lisäpaineita pienten yritysten tilintarkastustoimeksiantojen vaatimuksille. Vallitseva tilintarkastuskäytäntö ja tilintarkastuspalkkioiden pienuus pienissä ja keskisuurissa yrityksissä ei tällä hetkellä kuitenkaan mahdollista tilintarkastusstandardien tinkimätöntä noudattamista. Vaihtoehtoisiksi jäävät lakisääteisen tilintarkastuksen alarajojen tuntuva nostaminen, tilintarkastuksen laatuvaatimusten mitoittaminen tarkastuskohteen koon tai luonteen mukaan tai valvonnan tehostaminen niin, että kansainvälisten tilintarkastusstandardien noudattamista laiminlyövät tilintarkastajat joutuvat joko parantamaan olennaisesti työnsä laatua tai poistumaan alalta. Toteutuipa näistä

vaihtoehtoista mikä tahansa, tilintarkastajat vastaavat ensisijaisesti itse tilintarkastustyönsä laadusta. Ulkoinen laadunvarmistus ohjaa ja tukee tilintarkastajia heidän pyrkimyksissään parantaa tilintarkastustyönsä laatua ja parantaa siten tilinpäätösinformaation käyttäjien tilintarkastusta kohtaan tuntemaa luottamusta.

Lähteet

- Alakare, Sanna, Koskinen, Hannu T., Reinikainen, Mikko, Sedig, Riitta & Simola, Anna-Maija 2008. *Uusi tilintarkastuslaki. Säännöksistä käytäntöön*. Helsinki: KHT-Media Oy.
- Andersson, Edward 2010. *Tilintarkastajajärjestelmän uudistaminen. Selvitysmiehen raportti*. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja 1/2010.
- Euroopan eri maiden tilintarkastajien valvontaorganisaatioiden Internet-sivut.
- Euroopan komissio 2010. *Vibreä kirja. Tilintarkastuspolitiikka: kriisin opetukset*. Bryssel 13.10.2010.
- Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2006/43/EY, annettu 17 päivänä toukokuuta 2006, tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisäätteisestä tilintarkastuksesta.
- Horsmanheimo, Pasi & Steiner, Maj-Lis 2009. *Tilintarkastus – asiakkaan opas*. Helsinki: WSOY.
- Komission suositus 2001/256/EY, annettu 15 päivänä marraskuuta 2000, lakisäateisen tilintarkastuksen laadunvarmistuksen vähimmäisvaatimuksista Euroopan unionissa.
- Komission suositus 2008/362/EY, annettu 6 päivänä toukokuuta 2008, yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksia tekeviin lakisäateisiin tilintarkastajiin ja tilintarkastusyhteisöihin sovellettavasta ulkoisesta laadunvarmistuksesta.
- Kansainväliset tilintarkastusalan standardit. International Federation of Accountants. Käännös KHT-yhdistys 2010.
- Kansainväliset tilintarkastajien valvojien kokoukset 2009–2010: IFIAR, EGA-OB ja sen alatyöryhmät sekä Pohjoismainen yhteistyö.
- Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta, laadunvarmistusryhmä 2008. *Tilintarkastuksen laadunvarmistuksen valvonnan järjestäminen*. Raportti 17.6.2008.
- Laadunvarmistusryhmän esitykset ja kirjoitukset 2009–2011.
- Tilintarkastajarekisteri 17.2.2011.
- Tilintarkastuslaki 936/2004.
- Tilintarkastuslaki 459/2007.

LAADUNVARMISTUKSEN ONGELMA JULKISHALLINNON TILINTARKASTUKSESSA

Jarmo Vakkuri

Johdanto ja artikkelin asetelma

Vanhan arkitotuuden mukaan tilintarkastuksen maailmassa ”ei uutisia” on hyvä uutinen. Mainittuun lausahdukseen liittyy kaksikin tilintarkastustoiminnan keskeistä ominaispiirrettä. Ensiksi tilintarkastusintituutiolla on tärkeä merkitys markkinataloudessa. Tämä merkitys on kuitenkin ennemmin pitkäaikainen ja välillinen kuin välitön ja lyhyellä aikavälillä havaittavissa. Tilintarkastus on pohjimmiltaan varmennuspalvelu, jonka sisältö nousee keskusteluun usein vasta, kun siinä havaitaan ongelmia. Toiseksi ”ei uutisia” on hyvä uutinen, koska se indikoi myös tarkastustoiminnan laadunvalvonnan riittävää tasoa. Uutiset havaituista tarkastustoiminnan ongelmista ovat myös uutisia laadunvalvonnan puutteista. Tämä väite perustuu Michael Powerin ajatukseen tilintarkastuksesta hyvin monitulkintaisena, jopa epämääräisenä tuotteena (Power 1997).

Epämääräisyys johtuu siitä, että vaikka tilintarkastuspalvelun tilaa ja maksaa (pääsääntöisesti) asiakas¹, palvelun tosiasialliset vaikutukset kohdentuvat ensisijaisesti kolmansiin osapuoliin. Keskeiset hyödyt ovat näin ollen ulkoisvaikutusten kaltaisia. Tarkastuksen laatua on

1. Tämä ei pidä paikkaansa esimerkiksi suomalaisessa valtiontalouden valvonnassa, jossa Valtiontalouden tarkastusvirasto toteuttaa sekä vuositilintarkastuksen että tuloksellisuustarkastuksen prosesseja. Tarkastuksen kohteet eivät kuitenkaan maksa tarkastuksista. Muissa ympäristöissä, esimerkiksi kunnissa ja seurakunnissa, asiakasperiaate toimii.

myös hyvin ongelmallista määrittää ennen palvelun tilaamista. Näin ollen tarkastuspalvelun tilaaja ei voi olla aivan varma siitä, mitä ja millaista palvelua hän saa. Myöskään jälkikäteen tarkastuspalvelun laadun määrittäminen ei ole kovin yksinkertaista, koska useimmiten keskeisin havainnoitava tuotos on hyvin standardinomainen ja määrämuotoinen tilintarkastuskertomus, jonka sisällön laatua on mahdotonta arvioida. (Hatherley & Brown 1996; Vakkuri, Meklin & Oulasvirta 2006; Zerni 2009.) Tästä syystä tarkastuksen laatuajattelua ohjaavat erilaiset korvikeindikaattorit kuten tarkastusyhteisön koko ja maine, laatuksikirjat ja hyvän tilintarkastustavan mallit, joilla pyritään vähentämään tuotoksen epämääräisyyttä ja laadun määrittämisen ongelmia. Tämän lähtökohdan tiedostaminen auttaa ymmärtämään monia tilintarkastusmaailmaan liittyviä, varsin erityisiäkin prosesseja. Laatua määrittää luonnollisesti myös itse tarkastuksen kohteena oleva toiminta. Mikäli asiat ovat kunnossa, tarkastuksen hyvällä tai huonolla laadulla ei ole erityistä merkitystä. Jotta siis tarkastuksen hyvä laatu voi nousta esille, edellytyksenä on myös, että tarkastuksen kohteen toiminnassa on ongelmia.

Julkisessa taloudessa tilintarkastuksen peruseriaate ja yleinen tavoitteenasettelu ovat samankaltaiset kuin muussa tilintarkastuksessa. Julkissektorin tilintarkastuksen yleisenä yhteiskunnallisena funktiona on edistää tarkastuskohteiden, siis esimerkiksi kuntien, valtion virastojen ja laitosten sekä Euroopan unionin, toiminnan legitimitettä. Tilintarkastusinstituution rooli on välineellinen (Mayston 1993). Kontrolleja ei toteuteta vain kontrolleja varten. Tarkastus pyrkii tuottamaan perusteltua informaatiota kansalaisille eri rooleissa: veronmaksajina, asiakkaina, potilaina, ilmaispalvelujen käyttäjinä, omistajina ja muina sidosryhminä. Laadukkaasti toimiva tarkastusjärjestelmä voi edistää julkisten palvelujärjestelmien rahoitus-, hallinto- ja johtamisongelmien rationaalisia ratkaisuja. Suomessa ja muualla Euroopassa näitä haasteita tunnetusti riittää. Julkisen sektorin tarkastustoiminnassa on eräitä keskeisiä eroavaisuuksia, jotka näyttäytyvät myös tarkastuksen laadun määrittämisessä, arvioinnissa ja kehittämisessä.

Tässä artikkelissa pohdin tarkastustoiminnan laadunvarmistuksen ongelmaa erityisesti julkisen hallinnon ympäristössä. Artikkelin lähtökohtana on ajatus tarkastustuotosten epämääräisestä luonteesta ja tavoista, joilla laadunvarmistuksen ja -valvonnan järjestelmät ja tarkastajien ammattikunta pyrkivät hallitsemaan tuota epämääräisyyttä ja ylläpitämään tarkastustoiminnan yhteiskunnallista legitimitettä. Pohdin erityisesti julkishallinnon ympäristöä, jossa – kuten myöhemmin todetaan – myös laadunvarmistukselle asetetaan erityisiä odotuksia. Laadun *varmistus* julkisen sektorin tarkastustyössä heijastelee tarkastuksen lähtökohtaisia periaatteita ja tarkastuskohteita. Kyse on viime kädessä siitä, missä määrin julkisen sektorin tarkastus voidaan ymmärtää varmennuspalveluna ja mitä muita elementtejä se sisältää. Näin pyritään nostamaan esille eräitä tarkastustoiminnan laatukäsitysten taustamuuttujia ja perusteita, joihin tarkastuksen laadun arviointi- ja kehittämistoiminta voi yleisellä tasolla rakentua. Artikkelissa reflektoin julkisen hallinnon tarkastuksen laatua JHTT-laatulautakunnan työn valossa (vrt. Vakkuri & Pesonen 2005). Artikkelissa hyödynnetään myös niitä alustavia tuloksia, joita on saatu Pohjoismaisessa julkisen talouden valvonnan institutionaalista muutosta koskevassa vertailututkimuksessa. Tarkastelun ensisijaisena tavoitteena on tuottaa käsitteellisiä näkökulmia ja teoreettisia luokituksia, joilla voidaan aiempaa paremmin ymmärtää tarkastuksen laadun ja laadunvarmistuksen ongelmaa verorahoitteisessa ympäristössä.

Artikkeli etenee seuraavasti. Artikkelin alussa avataan keskustelua tarkastustoiminnan luonteesta ja laadunvalvonnan roolista sen osana. Seuraava luku sivuaa tarkastuksen luonnetta julkisella ja yksityisellä sektorilla sekä laadunvalvonnan käytänteitä julkishallinnossa. Viimeinen luku sisältää artikkelin päätelmät.

Laadunvalvonta osana tilintarkastuksen yhteiskunnallista tehtävää

Tilintarkastuksen laatu – epäselvyyden lähteillä

Perinteinen tapa lähestyä tilintarkastusta on tarkastella sitä epäluottamuksen sosiaalisen kontrollin muotona (Shapiro 1987). Tämä heijastuu päämiesten ja agenttien välisessä suhteessa. Päämies pyrkii edistämään omia intressejään agentille antamallaan toimeksiannoilla, koska ei välttämättä osaa tai halua toteuttaa tehtävää itse. Kun päämiehenä modernissa osakeyhtiöinstituutiossa voidaan pitää osakkeenomistajaa, vastaavasti yrityksen toimiva johto voidaan nähdä agenttina. Päämiehen keskeinen ongelma on kontrolliongelma: miten hän kykenee varmistamaan, että agentti edistää toimissaan hänen intressejään, ja toisaalta miten hän voi luottaa agentin toiminnastaan antamaan informaatioon. Näistä ongelmista puhutaan tavoitteiden ristiriitaisuutena (opportunistisen käyttäytymisen ongelma) ja informaation epäsymmetrian ongelmana. Mikäli päämies voisi luottaa siihen, että agentin tavoitteenasettelu on yhteneväinen hänen edustamiensa intressien kanssa, ja mikäli agentin toimenpiteistään antama kuva vastaisi aina todellisuutta, periaatteellista jännitettä ei olisi. Näinhän ei todellisuudessa ole, koska intressit hyvin usein eroavat toisistaan ja koska toiminnasta tuotettu informaatio ei ole aina oikeaa ja riittävää (Jensen & Meckling 1976; Eisenhardt 1989).

Organisaatiotalousteoria kuvaa useita agenttisuhteen ongelmia, esimerkiksi moraalisen riskin ongelmaa ja nurinkurisen valikoitumisen ongelmaa (vrt. myös Kivistö 2009). Julkisen verorahoitteisen sektorin viitekehyksessä päämies-agenttimallin soveltaminen aiheuttaa erityistä pohdintaa. Mayston (1993) pohtii päämiehen ongelmaa kysymällä, kuka itse asiassa on päämies ja millaisiin asetelmiin erilaiset päämies-käsitteen sovellutukset johtavat julkisen hallinnon ympäristössä. Päämies-agenttiasetelma muodostuu erilaiseksi silloin, kun päämiehenä nähdään poliittinen päätöksentekijä, kuin tilanteessa, jossa päämiehenä nähdään kansalainen (veronmaksaja, asiakas, potilas). Jos otetaan

lähtökohdaksi kansalainen, ei ole olemassa yhtenäistä päämiehen näkökulmaa. Toimeksiantona hyvinvoinnin edistäminen voi toimia poliittisen keskustelun avaajana, mutta ei julkisen hallinnon järjestelmien konkreettisen organisoinnin lähtökohtana. Toimeksianto on tässä mielessä monitulkintainen. Kivistö (2007) pohtii kysymystä, jossa valtionhallinnon ohjaava taho, ministeriö, on päämies ja valtionhallinnon erilaisia toimintapolitiikkoja toteuttava taho, esimerkiksi yliopisto, on agentti. Sen lisäksi, että päämies-agenttiasetelma sinällään johtaa hyvin erilaiseen pohdintaan, myös kolmannen osapuolen rooli vaihtelee.

Päämies-agenttimallissa tilintarkastuksen rooli on kuitenkin periaatteessa varsin yksinkertainen. Tilintarkastus pyrkii varmentamaan, että agentin päämiehelle välittämä informaatio tarkastuskohteen tilasta on oikeaa ja riittävää. Tilintarkastusinstituutio on kolmas osapuoli, joka asiantuntemuksellaan, menetelmillään ja tarkastuskohdetta koskevilla aineistoilla tuottaa kohtuullisen varmuuden siitä, että agentti on hoi-
tanut informaatiotuotannon tehtävää olemassa olevaa sääntöperustaa noudattaen. Laatu on onnistumista tässä perustehtävässä eli kyseisen kaltaisen lausuman tuottamisessa. Vastaavasti epäonnistuminen kuvaa puutteellista laatua, tilintarkastusvirhettä (ns. *audit failure*).

Edellä mainittu näkökulma korostaa tilintarkastuksen laatukäsitteen prosessi- ja tuotanto-orientoitunutta luonnetta. Laadun osoittimet rakentuvat paljolti sen mukaan, miten tilintarkastusprosessissa on kyetty noudattamaan ”hyvän tilintarkastustavan” ohjeistoja ja erilaisia kansallisia ja kansainvälisiä standardeja. Tämä johtuu tilintarkastuspalvelun luonteesta. Laatu ymmärrettynä sopimuksenmukaisuutena (”tuotetaan sitä, mitä asiakas haluaa”) ei kaikilta osin sovellu tilintarkastuspalveluun, koska asiakas, tarkastuksen kohde, ei välttämättä halua omasta toiminnastaan nostettavan esille kaikkia asioita. Kuka haluaisi maksaa palvelusta, jonka lopputuloksena voi olla maksajalle epämiellyttävää tietoa, tai palvelusta, johon ainakin sisältyy tällainen riski? ”Asiakkaan” käsite on tilintarkastuksessa laaja-alaisempi ja monitulkintaisempi kuin monissa muissa palvelutuotteissa.

Erityisesti viime vuosikymmenen tilintarkastuksen laatuongelmat ovat eläviä esimerkkejä toimeksiantosuhteiden vaikeuksista. Sekä

esimerkiksi Enronin tapaus Yhdysvalloissa että Parmalatin tapaus Euroopassa kertovat sinällään hyvin monimutkaisista laskennan ja mittauksen järjestelmistä moderneissa yritysympäristöissä, ja tällaisten järjestelmien oikeaksi todentaminen minkään tarkastuksen keinoin on vaikea tehtävä. Tapaukset kertovat kuitenkin myös siitä, mikä merkitys on asiakas- ja toimeksiantosuhteella ja millaisen painoarvon tässä vuorovaikutuksessa saa toimeksiantosuhteesta riippumaton tarkastusprosessi (Gendron & Spira 2008). Kim Jeppesen on tarkastellut kysymystä tilintarkastusinstituution muutoksesta tilintarkastuksen ja konsultoinnin välisen jännitteen uudelleen tulkintana, jossa toimialan kilpailumekanismi ohjaa tulkitsemaan uudella tavalla asiakkaan arvon ja lisäarvopalvelujen tuottamista. Tässä viitekehyksessä suhteellisen stabiilin markkinapotentialin omaavalla tilintarkastuspalvelulla voi olla pienempi rooli tilintarkastusyhtiöiden omissa laajentumisstrategioissa. (Jeppesen 1998.) Kolmannen osapuolen intressit voivat olla tässä mielessä enemmän yhteneväisiä agentin kuin päämiehen kanssa (vrt. Vartiainen 2002). Tutkimuksesta tunnettuna riskinä voidaan mainita esimerkiksi mielipiteen kauppaamisen ongelma (*opinion shopping*), jossa tilintarkastuspalvelujen tuottajien välinen kilpailuasetelma on kilpailua siitä, kuka tarjoaa asiakkaan haluaman mielipiteen mahdollisimman edulliseen hintaan. Tällä voi olla myös yhteys siihen, miten tilintarkastuspalvelujen tuottajaa voidaan vaihtaa erilaisissa markkinatilanteissa (Palmrose 1988).

Kysymys palautuu siihen, mitkä tahot hyötyvät tilintarkastuspalvelusta. Puhutaanko tarkastuksen tosiasiallisesta laadusta (*in fact*) vai asiakkaan määrittämästä laadusta (*market perceived audit quality*) (vrt. Zerni 2009)? Alan tutkimuksessa tunnetaan odotuskuilun käsite, jonka mukaan yhteiskunnan toimijoilla on taipumus ladata tarkastustoimintaan ylisuuria odotuksia, joiden ei voida olettaa toteutuvan millään käytössä olevilla taloudellisilla ja inhimillisillä resursseilla (Viitanen 1995). Kaikista yrityskonkurseista ei välttämättä voida syyttää tilintarkastajia, koska tämä edellyttäisi valvojan muuttumista valvottavaksi. Kaikesta mediassa esille nousevasta veroresurssien tehottomasta käytöstä ei myöskään ole realistista syyttää julkistalouden tarkastusinstituutiota.

Odotusten ja niiden toteutumien välillä on sisäänrakennettu kuilu, joka liittyy tarkastusprosessien rajalliseen mahdollisuuteen vaikuttaa tarkastuskohteeseen halutulla tavalla. Eräs käsitteellinen ratkaisu on puhua tällöin tarkastuksen lisäarvon käsitteestä, jota on hyödynnetty suomalaisten kuntien tilintarkastustutkimuksessa (Martikainen ym. 2002; Vakkuri ym. 2006). Tällöin viitataan paitsi tarkastusprosessin laatuun, myös tarkastuksen laaja-alaisiin vaikutuksiin yhteiskunnassa.

Tarkastuksen laadun arvioinnin vaikeudet ja myös tarkastuksen luomat transaktiokustannukset ovat johtaneet pyrkimyksiin etsiä laadun korvikkeita. Eräs esimerkki on ajatus kytkeä tarkastuspalvelun laatu tarkastusorganisaation kokoon (ks. erityisesti DeAngelo 1981). Toisin sanoen tarkastusyhteisön koko voi olla laadun korvike. Ajatusta tukevat monet tarkastelut, joissa on analysoitu yhteyttä tarkastajien valinnan ja yhteisöjen koon välillä (Palmrose 1988). Isojen tilintarkastusyhteisöjen (esimerkiksi Big Four) oletetaan olevan maineikkaampia toimijoita kuin pienet, minkä vuoksi liiketaloudellisesti kannattavat yritykset pyrkivät suosimaan isoja yhteisöjä. Toisaalta eksaktia syy-seuraussuhdetta ei tiedetä varmasti. Onko kyse vain siitä, että hyvän liiketaloudellisen kannattavuuden yritykset valitsevat isoja tilintarkastusyhteisöjä, vai onko tämä samalla myös signaali tarkastuksen laadusta (Zerni 2009)? Mainitut Enronin ja Parmalatin esimerkit kertovat siitä, että myös isoilla tarkastusyhteisöillä voi olla laatuongelmia.

Toinen esimerkki pyrkimyksistä etsiä laadun korvikkeita ovat erilaiset standardistot, hyvän tarkastustavan ohjeistot (esimerkiksi Hyvä tilintarkastustapa julkishallinnossa), joiden funktio on yhtäältä kehittää tilintarkastuksen laatua muuttuvassa ympäristössä, ja toisaalta myös välittää tarkastusalan ammattikunnan ja keskeisten toimijatahojen näkemystä laadukkaasta tarkastusprosessista. (DeAngelo 1981, 185–187.) Periaatteellisella tasolla tuote ja sen laatu ovat epämääräisiä; laatu on sitä, miksi tietyn alan professiot ja niiden luomat laadukkaan tarkastuksen mallit sen määrittävät. Tuotoksen laadun epämääräisyyttä pyritään siis paikkaamaan palvelun tuottamisprosessia koskevien laatuksuvauksien avulla. Tässä mielessä tilintarkastusinstituutiolla on sekä teknologinen että ohjelmallinen taso. Teknologinen taso edustaa

käytännön tarkastusmenetelmiä ja prosesseja, kun taas ohjelmatasolla pyritään tekemään läpinäkyväksi tarkastusinstituution laatukäsitystä (Power 1997). Tarkastuspalvelun luonteesta johtuen kummallakin on tärkeä rooli laatutyössä. Toisaalta laatuarvioinnin vaikeus näkyy myös instituutioratkaisujen valinnassa. Miten laatutyö siis kannattaisi organisoida yhteiskunnassa ja julkissektorilla? Voidaan ajatella kolmea perusvaihtoehtoa. Ensiksikin laadunvarmistus voidaan toteuttaa ulkopuolisen, viranomaisvalvonnan tyyppisen järjestelmän puitteissa. Toiseksi laatutyö voidaan organisoida ammattikunnan itsesääntelynä (esimerkiksi JHTT- tai KHT-yhdistys). Kolmanneksi kyseeseen voi tulla edellisten yhdistelmä, eräänlainen sekamalli. Kaikissa malleissa on omat vahvuutensa ja heikkoutensa.

Tarkastuksen laatu profession määrittämänä

Eräs institutionaalinen lähestymistapa tarkastuksen laadun hallinnan ongelmaan on pohtia, mitkä tahot osallistuvat konkreettisesti laadun määrittämiseen, laatukäsitteen soveltamiseen ja hyödyntämiseen sekä mahdollisten laatuongelmien käsittelyyn. Tällöin keskustellaan tarkastajien professiosta, ammattikunnasta. Professiolla on omaehtoinen intressi vaikuttaa hyviin käytänteisiin tarkastustoiminnassa, mutta samalla se pyrkii turvaamaan myös muita ammattikunnan sisäisiä etuja. Professioteoreettinen näkökulma on tässä mielessä hyvin samanlainen tilintarkastuksen alalla kuin vaikkapa lääkäreiden ja lakimiesten keskuudessa.

Tässä tutkimusperinteessä professioiden välinen kilpailu nähdään keskeisenä vaikuttimena ammattikuntien ja yhteiskunnan työnkuvien kehitykseen (Abbott 1988). Professio määrittää itsensä ja asemansa suhteessa muihin toimijoihin ja kilpailijoihin. Sen täytyy kyetä määrittelemään, keitä olemme ”me”, keitä ovat ”muut” ja miten näiden kahden toimijan välinen vuorovaikutussuhde organisoidaan. Monet yhteiskunnassa käydyt keskustelut voivat olla seurausta professioiden

välisistä kilpailuasetelmista (*inter-professional disputes*) tai professioiden sisäisistä kilpailuasetelmista (*intra-professional disputes*).

Kun professio määrittää toimivaltaansa, se pyrkii vahvistamaan omaa asemaansa myös heikentämällä muiden kilpailevien professioiden asemaa. Kyse on ammattikuntien markkinaosuustaistelusta, joka tilintarkastuksen alueella vaikuttaa siihen, miten laatu määritellään ja miten kyseisiä määritelmiä hyödynnetään konkreettisessa tarkastustyössä (vrt. Evans & Honold 2007; Covaleski, Dirsmith & Rittenberg 2003). Tässä kilpailussa hyödynnetään monenlaisia keinoja. Professionaaliset asetelmat voivat syntyä pitkän kehitysprosessin tuloksena, jolloin alalle tuleva professio pyrkii valtaamaan markkinaosuuksia siellä jo toimivalta professiolta. Professio voi myös pyrkiä luomaan omaa elintilaa uudelle, aiemmin toisen profession hallinnoimalle alueelle. Keinoina professio voi esittää uudenlaisia vaatimuksia tehtävän toteuttamisesta, sen normatiivisesta sääntelystä tai vaikkapa ammattikunnan yhteiskunnallisen kontrolloinnin muodoista. Nykymuotoinen yhteiskunta tarjoaa tällaiselle toiminnalle monenlaisia mahdollisuuksia. Suomalaisen tilintarkastusjärjestelmän kehitys sisältää selkeästi tällaisia piirteitä.

Professioiden merkitystä tilintarkastuksen laadun määrittelyssä voidaan tarkastella myös toisesta näkökulmasta. Sen sijaan, että ammatikunnat pyrkisivät rakentamaan omaa erityisidentiteettiään suhteessa muihin, ne voivat synnyttää asiantuntemuksen hybridejä. Tällöin olemassa olevista professioista rakentuu tiedon, menetelmien ja toimintakulttuurien yhdistelmien kautta uudenlaisia hybridiprofessioita (vrt. Miller, Kurunmäki & O'Leary 2008). Tämä ajattelutapa huomioi laajemmin yleisen yhteiskunnallisen kehityksen ja institutionaalisen muutoksen. Ajatellaan vaikkapa julkisessa hallinnossa kahden viime vuosikymmenen aikana käynnissä olleita isoja muutossuuntauksia, jossa niukkojen voimavarojen hallinnan ongelmaa on pyritty ratkaisemaan tehokkaammalla palvelujen järjestämisellä, organisoinnilla ja tuottamisella. Tässä kehityksessä keskeisessä asemassa ovat erilaiset julkisten palvelujen tuottamiseen osallistuvat ammattikunnat: sosiaali- ja terveyssektorin professiot (esimerkiksi sosiaalityöntekijät, lääkärin, hoitajat), sivistys- ja koulutussektorin professiot (opettajakunnan

erilaiset alaryhmät) sekä monet muut ammattikunnat (esimerkiksi arkkitehdit, palomiehet, poliisit, upseerit). Muutoksen eräs keskeinen ilmentymä on tapa, jolla professiot joutuvat tarkastelemaan oman toimintansa kehittämisedellytyksiä. Voiko johtava lääkäri keskittyä ”vain” lääketieteelliseen johtamiseen, vai täytyykö hänen kyetä identifioimaan hoito- ja leikkausprosessien kustannuksia ja johtamaan organisaatioiden taloutta? Täytyykö koulun rehtorilla olla myös voimavarojen hallintaan liittyvää strategisen johtamisen osaamista, vai riittääkö pedagoginen osaaminen?

Kuvatun kaltainen julkishallinnon kehitys voi johtaa tilintarkastuksen kentässä hybridiprofessioiden syntymiseen, jolloin asemat ja toimivaltuudet määrittyvät uudelleen (vrt. Jeppesen ym. 2010). Muutoksen edellytyksenä on, että toimijat olettavat työtään ohjaavien menettelytapojen pitkälle viedyn standardoinnin mahdolliseksi. Esimerkiksi mitä enemmän tilintarkastuksen ammattikunta luottaa universaaleihin ja yhtenäisiin hyvän tilintarkastustavan malleihin, sitä enemmän voitaisiin olettaa nähtävän uudenlaisia hybridiprofessioita. Tämä johtuu siitä, että standardointi vähentää yksittäisen asiantuntijan erityisosaamisen ja toiminnan laadukkuutta koskevien tulkintojen relevanssia. Yksilökohtaisen professionaalisen arvioinnin merkitys pienenee. Jacobs (2005) kysyy myös oikeutetusti, onko tällöin kyse hybridisoitumisesta vai polarisoitumisesta. Toisin sanoen voitaisiin ajatella, että esimerkiksi lääkäriprofession sisälle rakentuu uudenlainen (erillinen) ”lääkärimanagereiden” ammattikunta, joka painottaa lääketieteellisen ja hallinnollisen asiantuntemuksen yhdistämistä.

Miten tilintarkastuksen laadunvalvonnan malleja voidaan jäsentää edellä kuvatun professioteoreettisen lähestymistavan valossa? Seuraavassa luvussa tarkastellaan ajattelutapojen sovellutuksia tarkastuksen laadunvalvonnan kehittämistä koskevassa suomalaisessa keskustelussa.

Tarkastuksen profession näkökulma laatuun

Tilintarkastajien ammattikunnalla on omaehtoinen intressi määrittää tarkastuksen laatua. Tämä intressi rakentuu pääsääntöisesti tarkastajien institutionaaliselle asemalle kolmantena osapuolena päämiehen ja agenttien välissä. Voidaan ajatella, että tilintarkastajien ammattikunnalla on laaja-alainen ja myös suhteellisen yhtenäinen näkemys siitä, että on olemassa erityinen tarkastuksen näkökulma organisaatioiden talousinformaation järjestelmiin. Tätä näkökulmaa ei voitaisi toteuttaa vain talousinformaation tuottajien (eli agenttien) avulla. Oikea ja riittävä kuva määrittäisi luultavasti hyvin erilaisella tavalla, mikäli sitä koskeva normatiivinen sääntely pohjautuisi talousjohtajien asiantuntemukseen. Tämä epäluottamuksen kulttuuri on siis itse asiassa eräs tarkastusprofession legitimiteetin keskeisimmistä tekijöistä.

Tarkastuksen näkökulma tarkastuskohteiden valvontaan rakentuu edellä kuvatussa viitekehyksessä paljolti periaatteiden ja ohjelmien varaan. Koska institutionaalinen asetelma pohjautuu kolmen osapuolen väliseen vuorovaikutussuhteeseen, profession intressi on ylläpitää legitimitettiään korostamalla laadussa kahta asiaa: tarkastuksen toteuttajan riippumattomuutta ja tarkastusprosessin pitkälle standardoitua luonnetta. Tämän voi hyvin ymmärtää tarkastelemalla vaikkapa esimerkkiä, jossa kuvataan laadukkaan tarkastuksen luonnetta JHTT-tarkastuksessa (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 2006):

”Tilintarkastajan toiminnan lähtökohtana on yleinen luottamus ammattitaitoiseen ja riippumattomaan tilintarkastukseen. Tilintarkastus perustuu lainsäädäntöön, tilintarkastusalan ohjeisiin ja suosituksiin sekä tilintarkastusalan hyviin käytäntöihin eli ns. hyvään tilintarkastustapaan...

...Tilintarkastuksessa tehtävien ratkaisujen ja johtopäätösten tulee perustua huolelliseen tarkastukseen ja havaintojen objektiiviseen arvioimiseen...

...Objektiivisuus merkitsee sitä, että tarkastuksilla tuotetaan asioista oikeaa, riittävää ja puolueetonta tietoa. Tilintarkastaja ei saa antaa ulkopuolisten tekijöiden vaikuttaa vinouttavasti ratkaisuihinsa.”

Samalla on tietysti paradoksaalista, miten monitulkintainen tarkastuksen näkökulma on. Miksi esimerkiksi professio, jonka ydintehtävä markkinatalousyhteiskunnassa on toimia kolmantena osapuolena ja oikeellisen talousinformaation varmentajana, haluaisi missään olosuhteissa omaehtoisesti vaarantaa tämän tehtävän toteuttamisen ja samalla toimintansa legitimitetin? Kysymykseen vastaaminen auttaa ymmärtämään kahta oleellista näkökulmaa. Professio joutuu ensinnäkin määrittämään toimintansa suhdetta useisiin erilaisiin rajapintoihin siitä nimenomaisesta syystä, että tarkastustuotos on epäselvä. Miten tarkastajan työ eroaa konsultin työstä? Mikä on tarkastuksen lisäarvo ja tavoiteltava vaikutus yhteiskunnassa (Jeppesen 1998)? Toiseksi tarkastusprofessio määrittää toiminta-alueitaan erilaisissa institutio-naalisissa olosuhteissa. Tarkastusinstituutioiden tavoitteenasettelu on osittain ambivalentti, sisäisesti ristiriitainen (Vakkuri 2006). Kaikkia laadukkaan tarkastuksen kriteerejä on vaikea toteuttaa esimerkiksi liiketaloudellisen toiminnan viitekehyksissä, joissa suuri osa tarkastajien ammattikunnan edustajista toimii. Asiakas ei ole valmis maksamaan korkeaa hintaa ”kolmansille osapuolille” koituvasta hyödyistä. Sama ajatus voi päteä myös pörssiyritysten ympäristössä: Miten tasapainottaa nykyisten ja tulevien sijoittajien (potentiaalisten päämiesten) informaatiotarpeita? Miten kehittää palvelutuotteita, jotka antavat välitöntä lisäarvoa asiakkaalle mutta jotka samalla asiakkaasta riippumatta analysoivat toiminnan riskit myös liiketoiminnan merkittävän kasvun ja laajentumisen olosuhteissa? Riippumattomuuden periaatteen ja asiakkaalle tuotettavan lisäarvon periaatteiden tasapainottelu on näin ollen merkittävä jännite. Tämä luo erityisiä vaatimuksia myös tarkastustoiminnan sääntelyn organisoinnille. Viime vuosina tällä alalla on siirrytty pois ammattikunnan itsesääntelystä kohti ulkoista, viranomaistyyppistä valvontaa (vrt. Euroopan komissio 2010).

Tarkastusprofession sisäinen näkökulma laadun määrittämiseen

Julkisen hallinnon toimintatapojen muutos aiheuttaa monenlaista päänsäivää tarkastustoiminnan organisoinnissa ja laadunvalvonnassa. Suomalaisessa keskustelussa tämä nousee esille auktorisoitujen tilintarkastustutkintojen organisoinnissa kahdellakin tavalla. On keskusteltu ensinnäkin siitä, miten tilintarkastusprofession jäsenet valitaan eli miten tilintarkastusalalle tullaan. Keskustelu liittyy KHT-, HTM- ja JHTT-tutkintojen keskinäiseen suhteeseen tulevassa tilintarkastustutkintojen järjestelmässä (vrt. Anderssonin artikkeli tässä teoksessa). Jotta tutkintojen keskinäiset suhteet voidaan määrittää, on tunnistettava erilaiset osaamisalueet ja kvaifikaatiot, joita erilaisten instituutio- ja organisaatioympäristöjen tarkastustehtävissä tarvitaan. Näiden kolmen tutkinnon välillä on nähtävissä selvä intensiivinen kilpailuasetelma. Toisaalta on kysytty, miten jo alalla toimivien tarkastusyhteisöjen ja tarkastajahenkilöiden laatua valvotaan. Tämä keskustelu liittyy käsillä olevan artikkelin tematiikkaan.

Suomalainen keskustelu voidaan nähdä laajemmassa kansainvälisessä viitekehyksessä. Esimerkiksi pohjoismaisessa (tässä yhteydessä Suomi, Ruotsi, Norja, Tanska) ympäristössä tulevaisuuden tilintarkastusprofession koskeva keskustelu on hyvin intensiivistä (vrt. Jeppesen ym. 2010). Kysymys on tilintarkastusprofession sisäisten rajapintojen määrittämisestä (*intra-professional dispute*), ennen kaikkea tavasta organisoida yksityisen, markkinarahoitteen sektorin ja julkisen, verorahoitteen sektorin valvonta- ja tarkastustoiminta. Kun tähän asetelmaan sovelletaan kuvattua professioteoreettista näkökulmaa, syntyy tilintarkastusprofession sisäisiä jännitteitä, joista käytävä keskustelu on Pohjoismaissa yllättävänkin yhdensuuntaista.

Ensinnäkin professiokeskustelussa on kysymys siitä, mikä yhdistää julkisen ja yksityisen sektorin tarkastusta. Keskustelussa korostetaan tilintarkastusprofession yhteisiä intressejä sekä auktorisointijärjestelmien yhtenäistämällä saavutettavia synergiaetuja. Lisäksi usein esille nouseva argumentti on ajatus julkisen hallinnon muuttumisesta ”yrittäisemmäksi”, mikä edellyttäisi joidenkin mielestä automaattisesti

myös yritysmäisten tilintarkastuskäytänteiden ja -standardien käyttöön-ottoa (Jeppesen ym. 2010). Ajattelutapa on ilmeinen johdannainen tarkastusprofession tavasta määrittää identiteettiään. Yleinen oletamus on, että koska tarkastuskohteet muuttuvat tiettyyn suuntaan, niiden toimintaa analysoivien tahojen tulisi mukauttaa käytänteitään kohteiden mukaisesti (vrt. Oulasvirta, Vakkuri & Meklin 2005). Tarkemmin tarkasteltuna julkishallinnon ”yritysmäisemmät” piirteet ovat kahdestakin syystä arkiajattelua monitulkintaisempia (ks. laaja analyysi Vakkuri 2009). Ensiksikin iso osa julkishallinnon tehtäväkentästä perustuu pikemmin yhteiskunnassa omaksuttuihin palvelujen tehokkaisiin organisointitapoihin kuin siihen, onko yksittäinen organisaatiomuoto yhtiö, liikelaitos tms. Taustalla ovat erilaiset talouden teoreettiset perusmekanismit kuten julkishyödykkeiden tuotanto, ulkoisvaikutusten ongelma, yhteiskuntapolitiikan toteuttamisen muodot ja poliittisen valinnan kysymykset. Julkisrahoitteisten palvelujen organisoinnin ja tuottamisen kentässä liikeyritys on enemmänkin instrumentti kuin lähtökohta sinällään. Jos se otetaan keskeiseksi lähtökohdaksi, kyse on laajemmasta yhteiskuntapolitiittisesta ja -filosofisesta keskustelusta kuin pelkästään valvonnan ja tarkastuksen organisoinnista. Toiseksi yritysmäisten piirteiden lisääminen aiheuttaa julkishallinnossa sekä potentiaalisia tehokkuuden lisäyksiä että myös uudenlaista tehottomuutta. Tämä johtuu siitä, että minkä tahansa (liike)taloudellisen mallin tai periaatteen soveltaminen julkishallinnon ympäristöön edellyttää huomattavan monipuolista analyysia. Periaate sinällään on eri asia kuin periaatteen soveltaminen jossakin institutionaalisessa ympäristössä (Vakkuri 2010).

Toinen professionaalisen kehityksen näkökulma on keskustelu siitä, mikä erottaa julkisen ja yksityisen tarkastuksen toisistaan. Kysymys on korostanut ”tuloksellisuuden” (*performance, value for money audit*) ja ”tilien” (*financial, compliance audit*) tarkastuksen rajapintaa niin suomalaisessa kuin pohjoismaisessakin keskustelussa (vrt. seuraava alaluku). Profession kehityksessä tämä voisi merkitä kolmenlaista suuntavaihtoehtoa (vrt. Jeppesen ym. 2010):

- 1) Tiivistyvä professioiden välinen kilpailu, jossa julkisen ja yksityisen sektorin tarkastusprofessiot luovat asemaansa erityisprofiiliensa kautta. Yksityisen tarkastuksen professio painottaa ensisijaisesti pörssiyhtiöiden tarkastuksen kysymyksiä sekä kansainvälisiä (erityisesti pörssiyhtiöitä koskevia) tilintarkastusstandardeja. Julkisen tarkastuksen professio painottaa tuloksellisuustarkastuksen roolia erityisenä tarkastuksen osa-alueena (vrt. Pollitt 2003).
- 2) Uudenlainen hybridiprofessio, jossa aiemmista tarkastuksen professioista synnytetään uusi ammattikunta. Tässä suuntavaihtoehdossa aiempien professioiden erityisalueet jäävät vähäisemmälle huomiolle ja huomio kiinnitetään universaalin *tilintarkastuksen* käsitteen synnyttämiseen. Ongelmaksi muodostuu se moninaisuus, jota on jo yksityisen sektorin tarkastusprofession sisällä. Esimerkiksi millaisilla universaaleilla mekanismeilla varmistetaan kansainvälisten pörssiyhtiöiden tilintarkastuksen ja pienten perheyhtiöiden tilintarkastuksen laatu? Vielä monimutkaisempi ongelma on lähtökohtainen ero ansaintatalouden logiikkaa noudattavan yrityssektorin ja toimeksiantotalouden logiikkaa noudattavan verorahoitteisen sektorin tarkastusten välillä.
- 3) Tarkastusprofession sisäinen polarisaatio, jossa tarkastuksen kaksi keskeistä kohdekontekstia, yksityinen ja julkinen, eriytyvät entisestään toisistaan. Tässä vaihtoehdossa eriytyminen koskisi sekä tilintarkastusta sinällään että myös tuloksellisuustarkastuksen roolia osana julkishallinnon tarkastusta.

Profession kehityssuuntaan vaikuttavat monet tekijät, esimerkiksi kansainvälisten tilintarkastusstandardien kehittäminen. Viime vuosien kehitys on tästä mielenkiintoinen esimerkki. INTOSAI (International Organization for Supreme Audit Institutions) on päättänyt, että julkisen sektorin tilintarkastukset (*financial, compliance audit*) perustuvat kansainvälisiin ISA-standardeihin, joita IFAC-organisaatio (International Federation of Accountants) on kehittänyt. Toisaalta INTOSAI:n julkisen sektorin standardien komitea on kehittänyt erillisiä julkisen hallinnon tarkastukseen tarkoitettuja standardeja

(International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI), joiden tarkoituksena on määritellä kansainvälisten tilintarkastusstandardien yksityiskohtaista sovellettavuutta sekä sovellettavuusongelmia julkisen sektorin valvontaympäristöissä. Taustalla on tarve irrottaa yleisistä tilintarkastusstandardeista elementtejä, jotka voidaan spesifioida julkisen hallinnon tarpeisiin (Blegvad 2007). Kyse on luonnollisesti myös professioiden omasta intressistä laajentaa toimivaltuuttaan ja vallata markkinaosuuksia (Abbott 1988).

Tarkastuksen tehtävät julkisella verorahoitteisella sektorilla – vaikutukset laadunvarmistukseen

Julkisen verorahoitteisen sektorin tarkastustoiminnassa tarkastuskohteita ovat erilaiset julkisen sektorin organisaatiot ja toimijat, muun muassa valtion virastot ja laitokset, kunnat ja kaupungit sekä kuntayhtymät. Valtion virastojen ja laitosten tarkastustoimintaa toteuttaa eduskunnan alainen valvontajärjestelmä, kun taas kuntien tarkastuksesta vastaavat duaalimallin mukaisesti osittain tarkastuslautakunnat ja osittain JHTT-yhteisöt, markkinoilla toimivat tilintarkastusyrietykset. Valtion- ja kuntatalouden valvontajärjestelmät eroavat jossain määrin toisistaan, mikä vaikuttaa myös tarkastustyön laadunvarmistukseen.

Julkisen tarkastuksen laadunvarmistuksen erityispiirteet

Hyvin yleisellä tasolla tilintarkastusinstituutio pyrkii edistämään yhteiskunnan organisaatioiden ja toimintojen tehokkuutta tuottamalla ja varmentamalla rationaalisia valintoja tukevaa informaatiota. Yrityssektorin tilintarkastuksessa tilintarkastaja pyrkii tässä viitekehyksessä varmistamaan ennen muuta yrityksen rahaprosessia koskevan

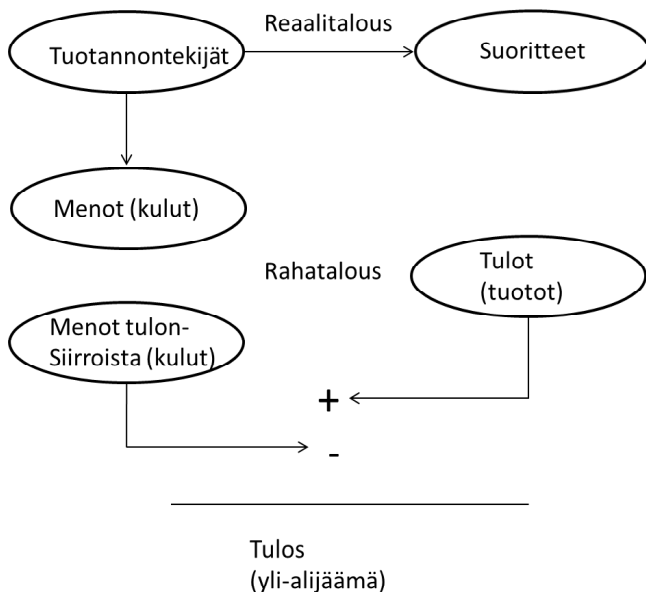
informaation oikeellisuuden, eli sen, että yritysorganisaation ulospäin esittämä tuloinformaatio on oikein raportoitu. Yrityksen muiden valintojen rationaalisuuden ja tehokkuuden arviointi toteutuu markkinamekanismin avulla. Toisin sanoen tehokkuuspäätelmiä voidaan tehdä sen perusteella, ostavatko asiakkaat yrityksen tuotteita hinnoilla, jotka ovat kilpailukykyisiä suhteessa alan muihin toimijoihin ja jotka riittävät kattamaan toiminnasta aiheutuvat kustannukset ja tuottamaan voittoa osakkeenomistajille. Toiminnan vaikuttavuus (mikäli tätä käsitettä käytettäisiin) voitaisiin päätellä asiakkaan kiinnostuksesta hankkia palvelu tietyllä markkinahinnalla. Kun asiakas ostaa palvelun ensimmäisen kerran, kyse voi olla palveluun liitetystä odotuksesta, mutta kun asiakas hankkii palvelun yhä uudelleen, palvelulla oletetaan olleen positiivisia vaikutuksia. Ympäristössä, joissa ”markkinapaikalle palaaminen” voidaan tulkita signaaliksi suoritteen vaikuttavuudesta, arviointitilanne on suhteellisen helppo. Mutta entä tilanteissa, joissa suoritteen luonne on tyystin erilainen? Ajatellaan esimerkiksi sellaisia julkishallinnon suoritteita, joita kansalainen ei erityisesti halua tai joissa preferenssien määrittäminen ohjaa informaation epäsymmetria. On palveluja, joissa ”markkinapaikalle palaaminen” on enemmänkin merkki aiemman kerran epäonnistumisesta kuin siitä, että palvelu on vaikuttavaa. Esimerkiksi perusterveydenhuollon käyntimäärissä voi tästä johtuen olla tärkeä erottaa uusien asiakkaiden käynnit vanhojen asiakkaiden uusintakäynneistä. Tällaisissa ympäristöissä vaikuttavuuden analyysi ”markkinapaikalle palaamisena” voi olla itse asiassa dysfunktionaalista. Se ohjaa analysoimaan palveluprosesseja väärästä näkökulmasta.²

Julkissektorilla peruslähtökohta on siis erilainen. Rahaprosessia koskeva informaatio, esimerkiksi kuntien tilinpäätökset ja taseet, muodostavat keskeisen osan tilintarkastusta. Kyseisen informaation

2. Voidaan tietysti ajatella, että tilanteessa, jossa kunta tai kaupunki ulkoistaa perusterveydenhuollon palvelutuotantoa ulkopuoliselle toimijalle (yritys, järjestö tms.), suorittemäärien kasvua voidaan selittää tehdyillä palvelusopimuksella. Jos sopimuksen perusteena ovat käyntisuoritteiden määrät, on palvelutuottajan kannustin lisätä suoritteiden määrää ja edelleen tuottojaan. On pohdittava, miten näin kasvavaa suoritteiden määrää tulisi tulkita. Onko palvelutuotantoa kyetty laajentamaan aiemmin ulkopuolelle jääneisiin kuntalaisiin? Ovatko turhat käynnit lisääntyneet? (Vrt. Kivimäki, Kork, Rimpelä & Vakkuri 2010.)

perusteella ei kuitenkaan pystytä muodostamaan kokonaiskäsitystä siitä, onko veroresurssit käytetty taloudellisesti järkevällä tavalla. Näin on, koska markkinamekanismin tuottama informaatio suurelta osin puuttuu, ja vaikka hintainformaatiota kyettäisiinkin tuottamaan, se ei sinällään pystyisi kattamaan tärkeimpiä suoritteiden tarpeeseen ja tuottamiseen liittyviä mekanismeja. Itse asiassa monilla ajankohtaisilla kehittämishankkeilla, kuten erilaisilla näennäismarkkinamalleilla, pyritään edistämään tämän ongelman ratkaisua (vrt. Määttä 2010).

Julkisen sektorin tarkastusten laadunvarmistuksessa joudutaan huomioimaan muutamia keskeisiä edellytyksiä. Ensinnäkin tarkastustoiminnan luonne johtaa nopeasti laatukäsitteen moninaisuuteen. Tarkastustoiminnan laatua on kyettävä varmistamaan ”perinteisen” tilintarkastuksen alueella (ns. *compliance*-näkökulma). Verorahoitteisten julkisorganisaatioiden toimintatapojen, varojen käytön, johtamisjärjestelmien ja laskentakäytäntöjen (mm. tilinpäätösinformaatio) laillisuuden ja muun sääntöjen mukaisuuden tulee olla erityisen tarkastelun kohteena. Tätä puoltavat jo toiminnan legitimitteettivaatimukset. Laadukas tarkastusjärjestelmä varmentaa informaation oikeellisuuden ja riittävyyden virheettömästi ja antaa tätä koskevan riippumattoman lausuman (vrt. kuvio 1; Meklin 2009, 60). Tuloslaskelmalla kuvatun tuloksen yhteys siihen, miten rationaalisesti julkishallinnon organisaatio käyttää veroresursseja, on vain välillinen. Tulonmuodostus perustuu pääsääntöisesti kerättyihin veroihin, minkä vuoksi tulo- ja menotalouden yhteys tuotannontekijöiden ja suoritteiden välisiin suhteisiin on erilainen kuin liikeyritysten taloudessa. Kuviossa eroa kuvataan raha- ja reaali-prosessin erillisyydellä. Veroeuroilla tuotettujen palvelujen tehokkuutta ja kansalaiselle koituvaa vastiketta ei voida suoraan päätellä tilinpäätöksestä. Tässä mielessä tilinpäätöksen osoittaman tuloksen ”varmentaminen” varmentaa tosiasiallisesti vain pienen osan kansalaiselle ja veronmaksajalle (vrt. päämies) relevantista informaatio-tuotannon kokonaisuudesta. Mikäli laadunvarmistus kohdentuu vain tämän tarkastustoiminnan osa-alueen virheettömyyteen – mikä on siis sinällään tärkeää –, suuri osa julkisen tarkastuksen kokonaisuudesta jää tosiasiallisesti laadunvarmistuksen ulkopuolelle.



Kuvio 1. Raha- ja reaali prosessin yhteys julkishallinnossa

Laadukkaan julkissektorin tarkastusjärjestelmän täytyy siis tuottaa informaatiota (ja/tai varmentaa jo tuotettua informaatiota) toimintojen tuloksellisuudesta sekä kansalaisille tuotetuista palveluista ja niiden aikaansaamasta vastikkeesta. Tuloksellisuusinformaation (*value for money, performance*) keskeinen tarkoitus on vähentää sitä ongelmaa, että rahaprosessilähtöinen tarkastelu yksinään ei välitä oikeaa ja riittävää kuvaa julkisen sektorin toiminnan taloudellisesta rationaalisuudesta (Aisbitt & Nobes 2000).

Tuloksellisuuskäsitteistö pohjautuu teoriaan julkisen hallinnon järjestelmän toiminnasta avoimena systeeminä, jossa on tärkeää kohdistaa huomio poliittis-hallinnollisiin vaikutusketjuihin sekä itse palvelujen loppukäyttäjiin ja kansalaisiin. Kun esimerkiksi tuottavuuskäsitteistössä *kansalaiset* ovat mukana vain aiheuttaessaan panosten käyttöä

tai ollessaan tuotosten loppukäyttäjiä, tuloksellisuuskäsitteistö pyrkii symbolisesti huomioimaan kansalaiset tarpeineen ja odotuksineen. Eräs tunnetuista tuloksellisuusviitekehyksistä on ns. kolmen E:n ajattelumalli, jossa palvelutoimintaa arvioidaan taloudellisuuden (*economy*), tehokkuuden (*efficiency*) ja vaikuttavuuden (*effectiveness*) avulla (Vakkuri & Meklin 2003). Näistä kaksi ensimmäistä arvioi julkisorganisaation kykyä toimia rationaalisesti suhteessa olemassa oleviin tavoiteasetteluihin (tehdäänkö asioita ”oikein”, ”taloudellisesti” ja ”tehokkaasti”), ja viimeinen arvioi sitä, edistävätkö tavoitteenasettelujen aikaansaamat vaikutukset kansalaisten hyvinvointia (tehdäänkö ”oikeita asioita” ”vaikuttavasti”). Ajattelu jakaa siis tuloksellisuuden eri osa-alueisiin. Ensimmäinen näkökulma on tuottavuus, joka määrittää julkisorganisaation tuotosten ja panosten suhteen optimaalisuutta. Tuotos on tässä yhteydessä tavoiteltavien vaikutusten aikaan saamisen väline, ei kaiken kattava, myös tavoitellut hyvinvointivaikutukset sisältävä käsite, kuten esimerkiksi tuottavuuspainotteisessa ajattelussa. Toinen näkökulma on taloudellisuus, joka liittyy suoritteiden ja kustannusten suhteeseen. Toisin sanoen mitä pienemmin taloudellisin uhrauksin, eli kustannuksin, tietty palvelutuotanto voidaan aikaansaada, sitä parempi taloudellisuus on. Kolmas näkökulma on vaikuttavuus, joka liittyy tuotosten ja aikaansaatuisten vaikutusten suhteeseen, esimerkiksi poliittisesti määriteltyjen tavoitteiden saavuttamisena tai sidosryhmiin, asiakkaiden ja professioiden arvottavina päätelminä. Tuloksellisuusviitekehykset korostavat kansalaisten hyvinvointiin laaja-alaisesti kytkeytyviä asioita, joiden rahamääräinen arvottaminen voi olla joskus näennäistä ja keinotekoisia. Vaikeimmillaan tällaisia voivat olla esimerkiksi demokraattisen kansalaisosallistumisen, oikeudenmukaisuuden ja eettisyyden näkökulmat.

Muun muassa väestön ikääntymisestä johtuva palvelutarpeen kasvu ja julkispalvelujen tehostamistarve on jo merkinnyt ja merkitsee tulevaisuudessa entistä enemmän markkinaperusteisten palvelutuo-
tantomallien hyödyntämistä. Malleilla tarkoitetaan esimerkiksi palveluseleitä, liikelaitostamista, tilaaja-tuottajamalleja, ulkoistamista ja erilaisia kumppanuussopimuksia (*public-private partnerships*), jossa

valtion ja kunnan vastuulle jää palvelujen järjestäminen ja laadun valvonta, ei niinkään itse palvelutuotanto. Tarkastuksen laadunvarmistuksen kannalta tämä merkitsee, että on tunnistettava sellainen julkisen sektorin toimintamalli, jonka lainmukaisuutta ja taloudellista järkevyyttä pyritään arvioimaan (Oulasvirta, Meklin & Vakkuri 2005). Tarkastusosaamisen kannalta tämä puolestaan merkitsee sitä, että tarvitaan verorahoitteisten järjestelmien ja niin sanotun toimeksiantotalouden logiikan ymmärtämistä, liiketalouden periaatteiden tuntemusta sekä erityisesti aiempaa enemmän näiden ajattelumallien yhdistämisen asiantuntemusta.

Markkinaperusteisuus aiheuttaa uudelleenmäärittelyä paitsi julkishallinnon tarkastuskohteiden keskuudessa, myös tarkastusorganisaatioiden puolella. Kunnallistalouden tarkastuksen reformin (1997) jälkeen kunnallinen JHTT-tilintarkastus on pohjautunut kilpailutettuun järjestelmään, jossa toimii auktorisoituja JHTT-yhteisöjä (Martikainen ym. 2002). Kuntasektorilla JHTT-tarkastajien laadunvarmistuksella voi olla välitöntä merkitystä toimijoiden kilpailutilanteelle, kuten on käynyt ilmi kuntien tilintarkastusten kilpailutuksissa. Valtiontalouden tarkastuksen tilanne on erilainen. Valtiontalouden tarkastusvirasto organisoii oman laadunvalvontansa irrallaan muusta julkisen sektorin tarkastuksen laadunvalvonnasta. Tämä perustuu valtiontalouden tarkastusviraston perustuslailliseen asemaan eduskunnan alaisena valvontainstituutiona (Suomen perustuslaki 731/1999; Laki valtiontalouden tarkastusvirastosta 676/2000).

Laadunvalvonnan kannalta valtio- ja kuntasektorin eriytyneisyys merkitsee kahta asiaa. Ensinnäkin voidaan kysyä, millainen on se julkistalouden tarkastuksen laadun käsite, jossa kunta- ja valtiosektorit eivät ole erillisiä saarekkeita vaan läheisesti toisiinsa sidoksissa. Suomalaisessa poliittis-hallinnollisessa järjestelmässä, jota määrittää laaja kunnallinen itsehallinto (vrt. Meklin & Vakkuri 2011), valtion ja kuntien taloussuhteiden tulisi olla myös keskeisiä valvonnan kohteita. Toisin sanoen julkishallintoon erikoistuneen tarkastajan tulee ymmärtää valtionosuusjärjestelmän mekanismit sekä valtion kuntiin kohdistaman talousohjauksen periaatteet. Laadunvalvonnan tulisi tukea

tämän osa-alueen ymmärrystä. Toiseksi julkiseen sektoriin erikoistuneet tarkastajat tosiasiallisesti vaihtavat tehtäviä erilaisten tarkastuskontekstien välillä, minkä vuoksi laadunvalvonnan pelisäännöt voivat olla erilaiset. Kyse on viime kädessä siitä, onko olemassa julkisen sektorin tarkastuksen laadunvalvontaa vai pitäisikö puhua erikseen valtion ja kuntien tarkastuksen laadunvalvonnasta.

Julkisen tarkastuksen laatukseskustelussa ei pidä unohtaa sitä peruskysymystä, ketä varten työtä tehdään ja kenen tulisi viime kädessä kyetä arvioimaan tarkastuksen laatua (vrt. *market-based evaluation*; DeAngelo 1981). Palataan siis tiettyssä mielessä aiempaan tarkastuksen ”asiakkaan” ongelmaan. Kuten aiemmin todettiin, asiakasperusteisen arvioinnin vaikeudet puoltavat erilaisten korvikemittareiden käyttöä julkissektorin tarkastuksen laadun arvioinnissa. Sinänsä on huomattava, että julkistalouden tarkastuksella on erityinen merkitys kansalaisille ja veronmaksajille. Vaikka media pitääkin huolen siitä, että monia julkissektorin tarkastuksen tuloksia käsitellään julkisessa keskustelussa, on myös tarkastusinstituutioilla rooli informaation välittämisessä kansalaisille.

Näkökulmia laadunvarmistuksen käytänteisiin julkishallinnon tarkastuksessa

Laadunvarmistus julkisen hallinnon tarkastajan roolien viitekehyksessä

Julkisen sektorin tilintarkastajan toimeksiannot voivat olla hyvin moninaisia. Kun esimerkiksi KHT-tilintarkastajan tehtäväkenttä kohdistuu pääsääntöisesti yrityksen tilinpäätösraportoinnin oikeellisuuden ja avoimuuden varmistamiseen (vrt. Vainion, Tannerin & Parviaisen artikkeli tässä teoksessa), JHTT-tarkastajan tehtäväkenttä kattaa myös tämän

tehtävän ulkopuolelle meneviä tarkastuksen ja arvioinnin lajityypppejä. Myös tarkastustoiminnan laadunvarmistuksen täytyy kohdentua laaja-alaisesti JHTT-tarkastuksen kenttään sen eri muodoissa.

Seuraavassa annetaan esimerkkejä keskeisistä julkishallinnon tarkastajan rooleista ja kuvataan näiden roolien yhteyksiä tarkastuksen laadunvarmistukseen.

a) Lakisääteinen JHTT-tilintarkastus on tilintarkastusta, joka kohdentuu normivastaavuuden analyysiin (ns. *compliance*-näkökulma). Julkishallinnossa kohteita ovat ensisijaisesti kunnat ja kaupungit, seurakunnat sekä valtionhallinnon tilivirastot ja laitokset. Kunnissa tehtävää toteuttavat rekisteröidyt JHTT-yhteisöt ja niiden tilintarkastajat (11 kpl), valtionhallinnossa niin sanottua vuositilintarkastuksen prosessia toteuttaa Valtiontalouden tarkastusvirasto (vuositilintarkastuksen yksikkö; ks. www.vtv.fi). Laadunvarmistuksen tehtävä on tässä yhteydessä todentaa, onko tarkastuskohteen talousinformaation oikeellisuutta koskeva näkemys perusteltu ja pohjautuuko se riittävän hyvin toimivaan tarkastusprosessiin sekä aineistojen ja menetelmien käyttöön.

b) Tuloksellisuuden tarkastus koskee julkisen toiminnan taloudellisten resurssien ja niillä aikaansaatuisten tuotosten ja vaikutusten suhdetta. Informaatiota tarvitaan täydentämään näkemystä julkisorganisaatioiden veroresurssien käytöstä. Tuloksellisuuden tarkastusta tekevät esimerkiksi kuntien tarkastuslautakunnat toteuttaessaan lakisääteistä tehtäväänsä arvioida kunnanvaltuuston asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumista. Valtiontalouden tarkastusvirasto on organisoinut toimintansa myös tuloksellisuustarkastuksen yksikköön, jonka keskeinen tehtävä on edistää valtionhallinnon (ja välillisesti myös koko julkisen talouden) tuloksellisuutta. Tämän tehtäväkentän laadunvarmistus koskee pääsääntöisesti tapoja, joilla tarkastaja päätyy kohteen tuloksellisuutta koskeviin päätelmiin. Tässä mielessä laadunvarmistuksella pyritään arvioimaan niitä puitteita, joissa tarkastaja tuloksellisuustarkastuksen työtään tekee. Teoreettis-metodologinen näkökulma eroaa merkittävästi tilintarkastuksen näkökulmasta. Tuloksellisuustarkastelua ei voida tehdä pelkästään normivastaavuuden

näkökulmasta, vaan analyysin tulee kohdistua myös julkishallinnon organisaatioiden ja toimintapolitiikkojen sisältökysymyksiin.³

c) Arviointi. Julkishallinnon tarkastajan tehtäväkenttä voi kohdistua myös arviointitoimeksiantoihin. Niiden tarkoituksena on tuottaa tietoa julkisen palvelutoiminnan hyödyllisyydestä, tarpeesta ja tuloksellisuudesta, jolloin rajapinta *arvioinnin* ja *tuloksellisuuden tarkastuksen* välillä on häilyvä. Julkishallinnossa arvioinnin tarvetta synnyttävät myös muiden yhteiskunnallisesti merkittävien tekijöiden arviointi, esimerkiksi tasa-arvovaikutukset, kielivaikutukset sekä palvelujen laatu-, saatavuus- ja vaikuttavuusarvioinnit. Toisin kuin tilivelvollisuuslähtöisen tarkastusprosessin arvioinnit, nämä arvioinnit liittyvät yleensä tilauksiin ja toimeksiantoihin. Ne ovat myös usein kertaluonteisia. Arvioinnin tarvetta ovat synnyttäneet esimerkiksi erilaiset Euroopan unionin rahoittamat toimintaohjelmat, joihin liittyy etukäteisarviointi (*ex ante*), ohjelman aikainen arviointi (*ex nunc*) ja jälkikäteisarviointi (*ex post*), samoin kuin esimerkiksi ministeriöiden toteuttamat laajat hallinnonala- tai yksikkökohtaiset arvioinnit. Tälle JHTT-tarkastajan osaamisalueelle leimaa antavat arviointitoiminnan erilainen metodologinen perusta ja yhteys arviointialan standardeihin. Alueen laadunvarmistus on usein lähempänä tieteellisen tutkimuksen kaltaisen tiedontuotannon arviointia kuin perinteisen normivastavuuden näkökulman tarkastelua (Ahonen 2001).

d) Sisäinen tarkastus. Julkishallinnon tarkastaja voi toimia myös sisäisen tarkastuksen tehtävissä vaikkapa ministeriössä tai suuren kaupunkikonsernin sisäisessä tarkastuksessa. Tehtäväkenttä liittyy ensisijaisesti julkishallinnon organisaation johtamisjärjestelmän kehittämiseen, jossa painotuksena voi olla niin toiminnan normivastavuuden toteutuminen kuin tuloksellisuuden parantaminen. Sisäisen tarkastuksen toiminnan kehittämisessä ovat keskeisellä sijalla sisäisen tarkastuksen

3. Tässä on syytä olla tarkka. Tuloksellisuustarkastus voidaan nähdä myös vastaavuuden analyysina tilanteessa, jossa tarkastus kohdentuu tuloksellisuutta koskevan informaation oikeellisuuteen. Kuvaako ”raportoitu” tuloksellisuus toisin sanoen ”todellista” tuloksellisuutta? Iso osa tuloksellisuustarkastusta kohdentuu kuitenkin julkisen toiminnan taloudellisuuden, tuottavuuden ja vaikuttavuuden analyysiin. Tässä kyse on julkisorganisaation toiminnan suhteuttamisesta tarkoitusta varten määriteltäviin taloudellisen rationaalisuuden arvioinnin kriteeristöihin.

profession omat ohjeistot (vrt. sisäisen tarkastuksen standardit, www.theiia.org), jotka painottavat entistä enemmän organisaatiolle ja sen sidosryhmille tuotettavaa lisäarvoa. Miksi sitten tarvitaan sisäisen tarkastuksen näkökulma? Eikö laadunvarmistus voisi koskea vain ulkoisen tarkastuksen prosesseja? Kysymykset palautuvat taas julkisen ja yksityisen tarkastuksen periaatteelliseen eroon. Liikeyrityksessä ulkoisen tarkastuksen rooli on kontrolloida epäluottamuksen ongelmaa osakkeenomistajien ja yrityksen toimivan johdon välillä, kun taas sisäisen tarkastuksen rooli on ennemminkin konsultatiivinen, johdon toimintaa tukeva. Julkishallinnossa sisäisen tarkastuksen rooli (vrt. organisaatiolle tuotettava lisäarvo) on myös edistää kansalaisen ja veronmaksajan näkökulmaa edistämällä veroresurssien tehokasta ja vaikuttavaa käyttöä.

Julkishallinnon tarkastajan moninaiset roolit ilmenevät useissa julkishallinnon tarkastuksen laadunvarmistuksen kysymyksissä. Seuraavassa käsitellään muutamaa keskeistä näkökulmaa näihin rooleihin. Julkishallinnon tarkastuksen laadunvalvonnan täytyy kohdistua lähtökohtaisesti erilaisiin ja eriluonteisiin toimeksiantoihin, joissa julkishallinnon tarkastajat voivat toimia. Ei ole mahdollista rajautua vain lakisääteisen tilintarkastuksen toimeksiantoihin, koska näin laadunvalvonta ei toteuttaisi sille määriteltä tehtävää. Näin ollen esimerkiksi laaduntarkastusten yhteydessä hyödynnettävät lomakkeistot, kuten niin sanotut toimeksiantokohtaiset lomakkeet, on luonnollisesti määriteltävä sen mukaan, millaisissa toimeksiannoissa laatua valvotaan. Laaduntarkastuksen päätelmien todentaminen voi olla erilaista erilaisissa toimeksiannoissa. Mikä on laaduntarkastajan rooli esimerkiksi arviointitoimeksiantoja koskevassa tarkastuksessa? Millaisiin kriteereihin hän pohjaa laaduntarkastuksen kohdetta koskevat päätelmänsä? Tällaisessa prosessissa virheiden paikallistaminen voi olla vaikeampaa kuin esimerkiksi lakisääteisen tilintarkastuksen toimeksiantoa koskevassa laaduntarkastuksessa.

Onko kaikessa tässä sitten kyse tilintarkastuksesta? Julkishallinnon tarkastuksen laadunvarmistukselle moninaisuus aiheuttaa useita ongelmia. Varsin ilmeinen ongelma on se, että mikäli laadunvalvonta

ei kattaisi edellä kuvattuja osa-alueita, osa julkisen verorahoitteen järjestelmän toimivuutta koskevasta informaatiosta jäisi tuottamatta. Tämän perusasetelman ymmärtäminen auttaa jäsentämään myös kysymystä siitä, miten koko mallia voisi organisoida tulevaisuudessa.

Laaduntarkastusprosessien yhteiset nimittäjät julkisessa ja yksityisessä tarkastuksessa

Kun tarkastusta jäsennetään informaatiotuotannon prosessina, hahmottuu myös useita julkishallinnon ja yrityssektorin tarkastuksen laadunvalvontaa yhdistäviä tekijöitä. Tällaisia ovat esimerkiksi

- 1) tarkastustoimeksiannon vastaanottamisen laatunäkökohdat: Tarkastajan tulee kyetä arvioimaan tarkastustehtävän edellyttämät taloudelliset ja inhimilliset resurssit, mukaan luettuna riittävän luotettavan tarkastusprosessin vaatima aikaresurssi.⁴ Lisäksi tarkastajan täytyy pystyä arvioimaan perustellulla tavalla omaa riippumattomuuttaan tarkastuksen suorittamisessa.
- 2) tarkastusprosessin suunnittelun laatunäkökohdat: tarkastustuotoksen epäselvyyden ongelmaa pyritään ratkaisemaan systemaattisella suunnittelulla. Tämä koskee tarkastusprosessin ajallista mitoittamista, laajemman tarkastussuunnitelman ("strategian") nivomista yksittäiseen toimeksianto-kohtaiseen suunnitelmaan sekä erityisesti tarkastuskohteen analysointia koskevien riskien identifiointia, dokumentointia ja huomioon ottamista.
- 3) dokumentaation laatunäkökohdat: dokumentaatio on keskeinen laadun määrittäjä tarkastuksen prosesseissa, koska se tekee osittain näkyväksi tarkastajan lausuman taustalla olevaa tiedontuotannon prosessia. Dokumentaatiota koskeva laatuohjeistus voi koskea erilaista suunnitelmien ja
4. Esimerkiksi JHTT-tarkastuksen laadunvalvonnassa eräs keskusteluaihe on, mikä on riittävä tarkastuspäivien lukumäärä, kun tarkastuksen kohteena on esimerkiksi suuri kaupunki. Markkinaosuustilanne kannustaa tilintarkastusyhteisöjä kilpailemaan hinnoilla ja tinkimään tarkastuspäivien lukumäärästä. Tämä voi olla laadunvalvonnan kannalta keskeinen huomion kohde.

työpapereiden dokumentaatiota, dokumenttien säilyttämiseen ja varastointiin liittyviä asioita sekä tarkastajan tapaa kuvata omaa päättelyketjuaan (ns. *audit trail*). Ulkopuolisen laaduntarkastajan on kyettävä havaitsemaan yhteydet aineistojen, evidenssin ja tehtyjen tarkastuslausumien välillä.

- 4) tilintarkastusevidenssin ja -aineiston hyödyntämisen laadunäkökohdat: tarkastus nojaa vahvasti evidenssiperusteiseen tiedontuotantoon. Keskeinen osa laadukasta tarkastusprosessia on kyky hyödyntää mahdollisimman tehokkaasti erilaista tarkastuskohteiden tilanteeseen liittyvää evidenssiä. Tarkastaja voi usein joutua käyttämään myös esimerkiksi ulkopuolista evidenssiä. Tärkeä lähtökohta on se Powerin (1997) kuvaama ohjelmallinen taso, jossa evidenssin käyttäminen yksittäistapauksissa pohjautuu systemaattisiin ja dokumentoituihin periaatteisiin. Sattumanvaraisuutta ja tarkastajan subjektiivisia painotuksia pyritään välttämään ja kiinnittämään huomiota yleisiin, mahdollisesti dokumentoituihin periaatteisiin.

Ajatellaan esimerkiksi JHTT-tarkastajien laadunvalvonnassa esille nousseita yleisiä huomioita vuosina 2007–2010 (ks. taulukko 1). Taulukko 1 nostaa esille keskeisiä tarkastuksen laadun näkökulmia: riippumattomuuden, resurssien riittävyyden varmentamisen, tarkastusprosessin dokumentoinnin ja tilintarkastuksen suunnittelun. Esimerkiksi dokumentointia ja suunnittelua koskevien mainintojen suhteellisesti suuri lukumäärä kertoo näiden prosessin vaiheiden merkityksestä julkishallinnon tilintarkastuksessa. Tässä mielessä laadunvalvonta ja sen osoittamat tarkastustoiminnan puutteet eivät välttämättä periaatteellisella tasolla eroa julkisen ja yksityisen sektorin tarkastuksessa. Erot alkavat ilmetä, kun tarkastelu kohdentuu julkishallinnon tarkastuksen toimeksiantojen moninaisuuteen ja tarkastusprosessien yksityiskohtaisiin sisältöihin (vrt. aiempi keskustelu).

Taulukko 1. JHTT-tarkastuksen laadunvalvonnassa esille nousseita huomioita vuosina 2007–2010

Vuosi/laadunvalvonnan huomioit	Laadun-tarkastuksia (kpl)	Mainintoja yleisessä osiossa	Mainintoja toimeksiantokohtaisessa osiossa	Mainintoja yhteensä (kpl) ("hyväksytty kommentein")
2007	30	Riippumattomuuden varmentaminen (3), dokumentointiperiaatteet (3) sekä salassapitovelvollisuuden noudattamisen varmentaminen (1)	Dokumentointi (9), toimeksiannon suunnittelu (5), raportointi (2), valtion-osuudet (2) sekä hallinnon tarkastus (1)	26
2008	35	Toimeksiannon arviointi (1), resurssien riittävyyden varmentaminen (3), riippumattomuuden varmentaminen (9) sekä dokumentointiperiaatteet ja -ohjeet (4)	Toimeksiannon vastaanottaminen (2), toimeksiannon suunnittelu (12), toimeksiannon suorittaminen (4), hallinnon tarkastus (1), tilinpäätöksen ja kirjanpidon tarkastus (1), valtionosuudet (1), sisäinen valvonta (2), dokumentointi (6), raportointi (2), arviointitoiminta (3) sekä sisäinen tarkastus (1)	52
2009	27 (25 hyväksyttyä)	Resurssien riittävyyden varmentaminen (2), riippumattomuuden varmentaminen (1), ammattitaidon ylläpito (1), työmenetelmät (1) sekä dokumentointiperiaatteet ja -ohjeet (3)	Toimeksiannon vastaanottaminen (1), toimeksiannon suunnittelu (11), toimeksiannon suorittaminen (3), valtionosuudet (1), sisäinen valvonta (1), dokumentointi (10), raportointi (1) sekä arviointitoiminta (1)	38
2010	24	Resurssien riittävyyden varmentaminen (1), riippumattomuuden varmentaminen (4), muiden asiantuntijoiden käyttämällisyys (1) sekä dokumentointiperiaatteet ja -ohjeet (3)	Toimeksiannon vastaanottaminen (4), toimeksiannon suunnittelu (9), sisäinen valvonta (1) sekä dokumentointi (7)	30

Lopuksi

Tässä artikkelissa olen tarkastellut julkishallinnon tarkastuksen laadunvarmistuksen ongelmaa. Artikkelin lähtökohta on ollut ajatus tarkastustuotoksen epämääräisyydestä. Tarkastusprosessin toimeksiantosuhde ei ole kovin selkeä. Tarkastuksella on toteuttaja ja kohde, mutta tarkastusprosessin aikaansaamat hyödyt ”valuvat” kolmansille osapuolille: päämiehille, kansalaisille ja yhteiskunnalle. Koska tarkastuksen kohde (asiakas) ei voi tehdä laadun arviointia ja koska ”yhteiskunnalta” tai ”kansalaiselta” on myös vaikea pyytää näkemystä, tarkastuspalvelun laadun määrittäminen aiheuttaa erityisiä ongelmia. Ratkaisuna voivat olla erilaiset korvikeindikaattorit kuten tarkastusyhteisön koko ja hyvän tilintarkastustavan mallit ja ohjeistot. Lisäksi julkisen hallinnon ympäristössä, jossa tarkastusta tarvitaan tuottamaan tietoa paitsi julkisen hallinnon toiminnan normivastaavuudesta, myös verovarojen käytön tuloksellisuudesta, laadun varmistus aiheuttaa ylimääräistä päänvaivaa. Tarkastuksen kenttä on huomattavan laaja-alainen.

Olen lähestynyt julkishallinnon tarkastuksen laadunvarmistusta pyrkimyksenä hallita tarkastustuotoksen epämääräisyyden ongelmaa. Monet tarkastuksen laadun määrittämisen ja varmistuksen ratkaisut on näin helpompi ymmärtää. Kyse on paljolti uskomuksiin pohjautuvasta järjestelmästä, jossa erilaiset mekanismit, mukaan lukien laadunvarmistuksen menettelytavat, pyrkivät edistämään julkishallintoon ja verovarojen käyttöön (samoin kuin yritysten toimintaan) liittyvää luottamusta.

Tarkastelun eräs näkökulma on tarkastusprofession tapa jäsentää oman toimintansa ja työskentelynsä lähtökohtia. Tarkastusprofession on varmasti oma erityinen näkökulmansa yhteiskunnan organisaatioihin yleensä, ja on mielenkiintoista havaita, miten tarkastusprofession sisäinen dynamiikka kehittyy. Miten julkisen hallinnon ja yrityssektorin tarkastukseen erikoistuneet tarkastajat organisoituvat ammattikunnittain nyt ja tulevaisuudessa? Kansainväliset samoin kuin suomalaisetkin esimerkit antavat viitteitä siitä monipuolisesta keskustelusta, jota käydään ”oikean tarkastuksen” määritelmästä. Laadunvarmistus on

keskeinen osa tätä määritelmää. On ilmeistä, että niitä taloudellisessa mielessä periaatteellisia eroja, joita on liikeyritysten toimintalogiikan ja julkisen hallinnon virastojen ja laitosten välillä, on vaikea tarkastuksen keinoin muuttaa. Jos näin tehtäisiin, olisi tarkastus itse asiassa enemmänkin luomassa uudenlaista toimintatapaa ja -mallia kuin objektiivisesti todentamassa agenttien päämiehelle tuottaman informaation oikeellisuutta ja riittävyyttä.

Tutkimuksellisesta näkökulmasta tämä on eräs tulkinta siitä, mistä tarkastuksen laadun epäselvyyden hallinnassa on kysymys. Tarkastusprofessioiden näkemykset laadusta vaikuttavat siihen, mitkä menettelytavat otetaan käyttöön ja millaisia laadunvarmistuksen prosesseja ylläpidetään ja käynnistetään. Laadunvarmistuksen menettelytapojen toimivuus testataan pitkällä aikavälillä, mutta testitulokset eivät usein-kaan ole kovin selkeitä.

Voidaan hyvin ajatella, että tilintarkastuksessa erittäin huono laatu on suurempi ongelma kuin se, että tilintarkastajat eivät kykene erinomaiseen laatuun. Laadunvarmistamisessa on kyse juuri tästä. Veronmaksajien rahoittamassa julkisen hallinnon toiminnassa laadun varmistamisella on tietysti erityinen merkitys, koska kansalaisten luottamus avoimeen, läpinäkyvään ja verovarvoja mahdollisimman tehokkaasti käyttävään poliittis-hallinnolliseen järjestelmään on koko yhteiskunnan toimivuuden perusedellytys.

Lähteet

- Abbott, Andrew 1988. *The System of Professions*. Chicago: University of Chicago Press.
- Ahonen, Pertti 2001. Evaluointi, evaluaatio, arviointi. Oppia evaluaattoreille, evaluoittajille, evaluoituttajille ja evaluoitaville. Teoksessa: Myllymäki, Arvo & Vakkuri, Jarmo (toim.) *Tulos, normi, tilivelvollisuus. Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampere University Press.
- Aisbitt, Sally & Nobes, Christopher 2000. The True and Fair View Requirement in Recent National Implementations. *Accounting and Business Research* 31:2, 83–90.
- Blegvad, Kristoffer 2007. INTOSAI's New Professional Standards Framework. *International Journal of Government Auditing*, October, 11–14.
- Covaleski, Mark A., Dirsmith, Mark W. & Rittenberg, Larry 2003. Jurisdictional disputes over professional work: the Institutionalization of the Global Knowledge Expert. *Accounting, Organizations and Society* 28:4, 323–355.
- DeAngelo, Linda E. 1981. Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics* 3, 182–199.
- Eisenhardt, Kathleen 1989. Agency theory: An assessment and review. *Academy of Management Review* 14:1, 57–74.
- Euroopan komissio 2010. *Vibreä kirja. Tilintarkastuspolitiikka: kriisin opetukset*. Bryssel: Euroopan komissio.
- Evans, Lisa & Honold, Kersten 2007. The Division of Expert Labour on the European Audit Market: The Case of Germany. *Critical Perspectives on Accounting* 18, 61–88.
- Gendron, Yves & Spira, Laura F. 2008. *What went wrong? The downfall of Arthur Andersen and the construction of controllability boundaries surrounding financial auditing*. Research paper, May 2008. Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=1433358>
- Hatherley, David & Brown, Tom 1996. Measurement of Audit Quality. Teoksessa Lapsley, Irvine & Falconer, Mitchell (toim.) *Accounting and Performance Measurement. Issues in the Private and Public Sectors*. London: Paul Chapman, 194–212.
- Jacobs, Kerry 2005. Hybridisation or polarisation: Doctors and accounting in the UK, Germany and Italy. *Financial Accountability & Management* 21:2, 135–161.
- Jensen, Michael C. & Meckling William H. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* 3, 305–360.

- Jeppesen, Kim 1998. Reinventing Auditing, Redefining Consulting and Independence. *The European Accounting Review* 7:3, 517–540.
- Jeppesen, Kim K., Carrington, Thomas, Catasus, Bino, Johnsen, Åge, Reichborn-Kjennerud, Kristin & Vakkuri, Jarmo 2010. *Nordic State Auditing: Professional Competition or Hybridization of Knowledge*. Paper presented at ELASM conference on Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms Copenhagen, 1–3 September.
- Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa* 2006. Helsinki: Edita.
- Kivimäki, Riikka, Kork, Anna-Aurora, Rimpelä, Arja & Vakkuri, Jarmo 2010. *Terveyskioski palveluinnovaationa. Lahden terveystieteiden tutkimuskeskus (Vaihe I)*. Sitran selvityksiä 35. Helsinki: Sitra.
- Kivistö, Jussi 2007. *Agency Theory as a Framework for the Government-University Relationship*. Tampere: Juvenes Print.
- Kivistö, Jussi 2009. Tehottomat lintsarit? Valtion ja yliopiston suhde agenttiteorian näkökulmasta. Teoksessa Vakkuri, Jarmo (toim.) *Paras mahdollinen julkishallinto? Tehokkuuden monet tulkinnat*. Helsinki: Gaudeamus, 51–72.
- Laki Valtiontalouden tarkastusvirastosta 676/2000.
- Martikainen, Juha-Pekka, Meklin, Pentti, Oulasvirta, Lasse & Vakkuri, Jarmo 2002. *Kuntien tilintarkastuksen ulkoistaminen. Kuntien näkemyksiä tarkastuksesta, sen lisäarvosta ja kehittämistarpeista*. Tampere: Tampere University Press.
- Mayston, David 1993. Principals, Agents and the Economics of Accountability in the New Public Management. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 6, 83–96.
- Meklin, Pentti & Vakkuri, Jarmo 2011. Kuntien itsehallinnon taloudellinen perusta. Teoksessa Haveri, Arto, Stenvall, Jari & Majoinen, Kaija (toim.) *Kunnallisen itsehallinnon peruskivet*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto. Acta no. 224, 283–296.
- Meklin, Pentti 2009. Tarkastus verorahoitteisessa ja markkinarahoitteisessa toiminnassa – erojen ja yhtäläisyyksien teoreettisia perusteluja. Teoksessa Heiskanen Johanna, Kihn, Lili-Anne, Näsi, Salme (toim.) *Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen*. Tampere: Tampere University Press, 56–69.
- Miller, Peter, Kurunmäki, Liisa & O’Leary, Ted 2008. Accounting, hybrids and the management of risk. *Accounting, Organisations and Society* 33, 942–967.
- Määttä, Juhani 2010. *Hybridiorganisaatioiden ja niiden konsernijohtamisen muotoutuminen. Tutkimus Jyväskylän, Oulun, Tampereen ja Turun hierarkkisten ja markkinasuuntautuneiden toimintatapojen ja niiden konsernijohtamisenmuutoksista 1993–2006*. Helsinki: Kuntaliitto, Acta-väitöskirja 221.

- Oulasvirta, Lasse, Vakkuri, Jarmo & Meklin, Pentti 2005. Markkinat, tarkastus ja kontrolli: tarkastuksen muuttuva rooli julkisella sektorilla. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja* 33:3, 203–214.
- Palmrose, Zoe-Vonna 1988. An analysis of auditor litigation and audit service quality. *The Accounting Review*, 63 January, 113–133.
- Pollitt, Christopher 2003. Performance Audit in Western Europe: Trends and Choices. *Critical Perspectives on Accounting* 14, 157–170.
- Power, Michael 1997. *The Audit Society. Rituals of Verification*. Oxford: Oxford University Press.
- Shapiro, Susan 1987. The social control of impersonal trust. *American Journal of Sociology*, 93:3, 623–658.
- Suomen perustuslaki 731/1999.
- Vakkuri, Jarmo 2006. Miksi älykkäät organisaatiot tekevät vain rajoittuneesti rationaalisia ratkaisuja? Monitulkintaisuuden ongelma tehokkuusoppien soveltamisessa. *Hallinnon tutkimus* 25:3, 30–46.
- Vakkuri, Jarmo (toim.) 2009. *Paras mahdollinen julkishallinto? Tehokkuuden monet tulkinnat*. Helsinki: Gaudeamus.
- Vakkuri, Jarmo 2010. Struggling with Ambiguity – Public Managers as Users of NPM-Oriented Management Instruments. *Public Administration* 88:4, 999–1024.
- Vakkuri, Jarmo & Meklin, Pentti 2003. The Impact of Culture on the Use of Performance Measurement Information in the University Setting. *Management Decision* 41:8, 751–759.
- Vakkuri, Jarmo & Pesonen, Nina 2005. Tarkastustoiminnan laatu julkisella sektorilla. Käsitteellisiä näkökohtia ja näkemyksiä JHTT-laatulautakunnan toiminnasta ja tulevaisuuden haasteista. *Tilintarkastus-Laskentatoimi* 5/2005, 59–67.
- Vakkuri, Jarmo, Meklin, Pentti & Oulasvirta, Lasse 2006. Emergence of Markets – Institutional Change of Municipal Auditing in Finland. *Nordic Organization Studies* 8:1, 31–56.
- Vartiainen, Hannu 2002. Sen lauluja laulat? *Kansantaloudellinen aikakauskirja* 3/2002, pääkirjoitus.
- Viitanen, Janne 1995. Odotuskuilu – tilintarkastajan arkipäivää Suomessakin. *Tilintarkastus/Revision* 2/1995.
- Zerni, Mikko 2009. *Essays on Audit Quality*. Oulu: Acta Universitatis Ouluensis, G39.

II

JULKISEN HALLINNON MARKKINAMALLIT JA TALOUSINFORMAATION HYÖDYNTÄMINEN

KUSTANNUSLASKENNAN ONGELMAT JULKISHALLINNON MARKKINAMALLEISSA

Salme Näsi

Johdanto

Tämän artikkelin otsikko käsittää kaksi aihepiiriä: kustannuslaskennan ongelmat ja julkishallinnon markkinamallit. Kustannuslaskennan ongelmat ovat sekä yleisiä laskentatoimen doktriinista johtuvia että erityisesti julkisen hallinnon historiasta ja luonteesta johtuvia. Tässä artikkelissa luodaankin aluksi katsaus kustannuslaskennan kehitykseen Suomessa sekä yleisesti että erityisesti julkishallinnossa. Tämän jälkeen tarkastellaan kustannuslaskennan ongelmia ja julkishallinnon markkinamalleja kumpaakin erikseen ja sen jälkeen paneudutaan itse otsikon ydinasiaan eli siihen, minkälaisia kustannuslaskennan ongelmia kohdataan markkinamallien soveltamisessa julkisessa hallinnossa. Tämä teksti on hyvin oppikirjamainen, mutta se on sitä aivan tarkoituksella. Toimintavaihtoehtojen edullisuusvertailu ja vaihtoehtolaskelmat, joita markkinamallien käyttöönottoa koskeva päätöksenteko edellyttää, ovat saaneet meillä laskentatoimen doktriinissa ja koulutuksessa aivan liian vähäisen huomion.

Katsaus kustannuslaskennan kehitykseen

Kustannuslaskennan historiassa on erotettavissa sekä yrityssektorilla että julkisessa hallinnossa tiettyjä kehitysvaiheita. Kustannuslaskennan doktriini alkoi kehittyä noin sata vuotta sitten, kalkulatsioni-nimisenä oppiaineena, vuonna 1911 perustetun kauppakorkeakoulun opetuksessa. Tuolloin ja vielä useiden vuosikymmenien ajan kustannuslaskenta oli eri kustannuslajien, kuten työvoima-, raaka-aine- ja konekustannusten, selvittämistä ja niiden pohjalta tapahtuvaa omakustannuslaskentaa (*Selbstkostenrechnung*). Keskeisenä pyrkimyksenä oli laskea kulloisenkin laskentakohteen – yleensä teollisen tuotteen – todellinen omakustannus tuotteen hinnoittelua ja muita vastaavia tarkoituksia varten. Varhaisinta kustannuslaskennan kehitysvaihetta voidaan luonnehtia absoluuttisen kustannustotuuden (*absolute truth*) etsinnäksi. (Ks. esim. Ryan, Scapens & Theobald 2002; Näsi 1990). Nykyään omakustannuslaskenta-ajattelua jatkaa kokonaiskustannuslaskenta (*full costing*). Kokonaiskustannuslaskennan kirjaviisauteen kuuluu vaihtoehtoisia perusteita esimerkiksi tuotteen kustannusten määrittämiselle: joko toteutuneen toiminta-asteen mukaisena (OKA), normaalitoiminta-asteen mukaisena (NOKA), vain valmistuskustannukset käsittävänä valmistusarvona (VA) tai normaalitoiminta-asteen mukaisena normaalivalmistusarvona (NVA).

Modernien, kirjanpidon (normaali)tilipuitteisiin kytkettyjen kustannuslaskentajärjestelmien yleistymisen vaiheessa 1940–50-luvulla kustannuslaskennan kontekstina oli teollisuusyritys. Kokonaiskustannuslaskenta rakentui vahvasti välittömien ja välillisten kustannusten käsitteille ja jakaantui kolmeen osa-alueeseen: kustannuslajilaskentaan, kustannuspaikkalaskentaan ja suoritekohtaiseen laskentaan. Kustannuslaskennan kirjanpidollista kytkentää ja kustannuspaikkalaskentaa pidettiin runsas puoli vuosisataa sitten modernin kustannuslaskennan keskeisinä kriteereinä (ks. Näsi 1990 ja 1994).

1950-luku toi mukanaan – paitsi meillä Suomessa niin yleensäkin Pohjoismaissa – marginaalikustannuskäsitteen ja katetuottolaskennan (ks. esim. Näsi & Rohde 2007). Tämän ajattelun myötä laskenta-

ajattelussa vakiintuneen paikan saivat muuttuvien ja kiinteiden kustannusten käsitteet. Katetuottolaskennan myötä yleistyi ajatus siitä, että laskennan tarkoituksesta riippuen tarvitaan erilaisia laskelmia (*different costs for different purposes*) ja että kustannuslaskennan totuus onkin ehdollista (*conditional truth*). Erilaisten päätösten tueksi tarvitaan eri perustein ja kustannuskäsittein laadittuja laskelmia. Tietojenkäsittelyn ja informaatiojärjestelmien automatisoitumisen myötä todettiin, että ehdotonta totuuttakin kustannuslaskennassa voidaan kyllä tavoitella, mutta se maksaa (*information economics and costly truth*). Parin viime vuosikymmenen aikana on – hermeneuttisen tutkimusperinteen yleistymisen myötä – lisääntynyt sellainen ymmärrys, että kustannuslaskelmat eivät ole 'totuuksia' vaan pikemminkin laatijoidensa ja tulkitsijoidensa 'konstruktioita'. Lähtökohtana tällaiselle ajattelulle ovat yhteiskuntatieteiden sosiaalisen ja inhimillisen konstruktivismin teoriat (*social and human constructivism*). (Ks. esim. Ryan ym. 2002.)

Kokonaiskustannuslaskentaan on vuosikymmenten saatossa syntynyt uusia sovelluksia, joilla on pyritty vähentämään välillisten kustannusten keinotekoista allokoointia laskennan kohteille. Näistä vähemmän tunnettu on pohjoismainen variabiliteetilaskenta (*variabilitetsredovisning*), jonka Vagn Madsen kehitti 1950-luvulla (ks. Madsen 1959 ja myös Näsi & Rohde 2007). Paljon tunnetumpi on Yhdysvalloista 1980-luvun lopulta alkaen eri puolille maailmaa levinnyt toimintolaskenta (*activity-based costing, ABC*) (ks. Gosselin 2007). Näillä kahdella kustannuslaskentamallilla on paljon yhteistä, vaikka erojakin on (ks. Israelsen 1993 ja 1994). Kuten edellä jo todettiin, pyritään näillä järjestelmillä välttämään keinotekoista kustannusten kohdistamista (allokoointia) laskennan kohteille. Variabiliteetilaskennassa kustannukset jätettiin sille kustannuslaskennan tilipuitteiden hierarkiatasolle, jolle ne aiheuttamisperiaatteella olivat kiistatta kohdistettavissa. Toimintolaskennassa taas kustannukset pyritään allokoinnin sijasta jäljittämään (*tracing*) kustannusten aiheutumista selittäviä perusteita (*cost driver*) käyttäen toiminnoille ja niiltä edelleen lopullisille laskennan kohteille (esim. tuotteille tai asiakkaille).

Kustannuslaskenta-ajattelun painopiste on kaiken aikaa ollut teollisuusyritysympäristöissä. Palvelusektori on tullut kuvaan mukaan myöhemmin ja paljolti vasta 25 viime vuoden aikana erityisesti toimintolaskentasovellusten myötä. Julkisen sektorin näkökulmasta tämä merkitsee sitä, että siellä kustannuslaskennan historia on suhteellisen lyhyt, joskin se on pitempi kuin mitä edellä sanotun perusteella voisi äkkiseltään olettaa.

Kustannuslaskennan historia Suomen julkisessa hallinnossa käsittelee sekä valtion- että kuntahallinnon laskentatoimen historian. Valtionhallinnossa kustannuslaskennan aktiivinen kehittäminen juontaa juurensa 1960-luvulle, jolloin valtiovarainministeriö antoi hallinnolle ensimmäiset kustannuslaskennan yleishojeet (VM:n yleiskirje 6830/1964) ja sen jälkeen useita täydentäviä ohjeita, jotka koskivat muun muassa pääomakustannuslaskentaa ja suoritteiden hinnoittelun perusteita. Tieteellisen tutkimuksen ja doktriinin puolella julkisen hallinnon panos-tuotosmalliin perustuvaa ajattelua edisti erityisesti Eero Pitkänen, joka laati sekä lisensiaatintyönsä että väitöskirjansa ohjelmaperusteisen suunnittelun, tuotostavoitteiden ja tavoitebudjetoinnin kysymyksistä (ks. Pitkänen 1967 ja 1969). Samanaikaisesti alkoi tavoitebudjetointijärjestelmien käytännön kehittämistyö aluksi työvirastoissa ja liikelaitoksissa ja myöhemmin koko valtionhallinnossa.

Merkittävänä kehitysvaiheena valtionhallinnon kustannuslaskennan historiassa voidaankin pitää niin sanotun tavoitebudjetointijärjestelmän lanseeraamista 1970-luvun alussa. Tämä järjestelmä, jota ei kuitenkaan implementoitu hallintoon kaiken kattavasti, on kuvattu yksityiskohtaisesti vuonna 1971 painetussa Sisäisen laskentatoimen käsikirjassa (VM, Suunnitteluosihteeristö 1971). Järjestelmän perustana oli kustannuslaji-, tehtävä- ja suoritekohtainen kustannuslaskenta, joka noudatti pitkälti edellä mainitun tanskalaisperäisen variabiliteettilaskennan ideaa siitä, että kustannukset kohdistetaan sille hierarkiatasolle, jolle ne aiheuttamisperiaatteella ovat kiistatta kohdistettavissa, ja vältetään kaikkea mielivaltaista kustannusten allokointia. Tavoitebudjetointia ovat seuranneet tulosohjaus, tulosjohtaminen ja

tulosbudjetointi, jotka myös edellyttävät – tai ainakin edellyttäisivät ideaalimuodossaan – varsin kattavaa kustannuslaskentaa (ks. Pöllä & Etelälahti 2002). Tulosbudjetointi ja valtion talousarviosta annetun lain (423/1988; 1216/2003, 16. §) edellyttämä ”tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimi” eivät ole johtaneet kaikkialla hallinnossa kustannuslaskentajärjestelmien kehittämiseen, vaikka kehittämistarpeet ja -paineet ovat olleet vireillä kaiken kaikkiaan jo noin puolen vuosisadan ajan.

Kuntapuolella suorite- ja kustannuslaskentaa kehitti kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunta (KULAUS) ja sairaaloiden laskentaa kehittämään perustettu vastaava toimikunta (SALAUS). Myös näiden toimijoiden työ johti erilaisten käytännön kustannuslaskentaohjeiden antamiseen muun muassa pääomakustannusten laskennassa, suoritteiden määrittelyssä ja mittaamisessa sekä hinnoittelussa. Kehittämistyö tapahtui aluksi suunnittelu-ohjelmointi-budjetointi-järjestelmän (SOB) viitekehyksessä (ks. Pitkänen 1975) ja parin viime vuosikymmenen ajan tulosbudjetoinnin ja viime aikoina muun muassa tulokortin (BSC) ajatuksia soveltaen. Kuntapuolella laskentatoimen kehitys (ks. Näsi 1996) ei ole ollut yhtä voimakkaasti kaksijakoista kuin valtiosektorilla, jossa yhtäältä talousarvio- ja liikekirjanpito ja toisaalta tuloksellisuusajattelu ovat pysyneet käytännössä hyvinkin eriytyneinä.

Viimeisin kustannuslaskentaan kohdistuvia paineita lisäävä kehitysvaihe on ollut erilaisten markkinamallien lisääntynyt käyttö julkishallinnossa. Tämä paine kohdistuu nyt ennen kaikkea kuntasektoriin ja erityisesti sosiaali- ja terveystalouteen. Markkinamallien käyttö edellyttää vaihtoehtoisten toimintamallien määrittämistä ja niiden kustannusvertailua (*differential accounting*). Suomalaisessa laskentatoimen doktriinissa tämä laskentatoimen alue tunnetaan termillä vaihtoehtolaskelmat.

Karkeana yhteenvetona Suomen julkisen hallinnon kustannuslaskennan kehitysvaiheista voi todeta sen, että 1960-luvulla kysymys oli talousarvion meno ja tulo -käsitteiden ja kustannuslaskennan kustannus ja tuotto -käsitteiden erojen tunnistamisesta ja sen myötä yleisen

kustannustietoisuuden lisäämisestä. Ajattelun taustalla oli kokonais-kustannusajattelu (*full costing, full cost accounting*). Tavoitebudjetoinnin, tulosbudjetoinnin ja tulosityksiköittämissen myötä on korostunut kustannus- ja tulosvastuullisuus ja niiden edellyttämä laskentatoimi (*responsibility accounting*). Markkinamalleihin siirtyminen kilpailutamisineen ja kustannustehokkaimpien toimintamallien etsimisineen taas edellyttää vaihtoehtojen edullisuusvertailua (*differential costing*). Tämä viimeinen laskentatoimen alue ja siihen liittyvä problematiikka on se, johon tässä artikkelissa keskitytään.

Markkinasuuntautuneiden toimintatapojen käyttö julkisessa hallinnossa

Julkinen sektori ja erityisesti kunnat ovat parin viime vuosikymmenen aikana purkaneet hierarkkisia ja byrokratiaperiaatteelle rakentuneita organisaatorakenteita ja ohjaustapojaan sekä lisänneet erilaisten markkinasuuntautuneiden toimintamallien käyttöä julkisten palvelujen järjestämisessä. Usein uudistukset liitetään 1990-luvulla alkaneeseen ns. New Public Management -liikkeeseen (NPM), jonka keskeisenä tavoitteena on siirtää markkinasektorin organisaatiomalleja ja johtamistapoja julkishallintoon (ks. esim. Olson, Guthrie & Humphrey 1998). NPM-liike sisältää uusliberalistiseen ideologiaan perustuvia tavoitteita purkaa julkishallintoa ja luoda tilaa markkinasektorille (ks. esim. Möttönen 2009, 20–21).

Markkinasuuntautuneiden toimintatapojen käyttöönotto on tapahtunut meillä Suomessa vaihteittain. Tiennäyttäjänä kuntasektorilla on toiminut tekninen sektori, joka on tehnyt yhteistyötä yrityssektorin kanssa ja soveltanut yritysmaailman oppeja jo 1980-luvulta lähtien. Seuraavaa vaihetta edusti yritysmaailmasta tutun tulosjohtamisopin omaksuminen julkiseen hallintoon 1980-luvun puolivälistä alkaen siten, että se kattoi koko julkisen hallinnon 1990-luvun puolivälissä.

Useat tutkijat ovat tarkastelleet tulosjohtamisen soveltamisen vaikutuksia julkisessa hallinnossa ja todenneet, että tulosjohtaminen ei heti muuttanut julkista hallintoa niin perinpohjaisesti kuin olisi voinut olettaa. Möttönen (2009) on tehnyt tästä aiheesta yhteenvetoa ja todennut muun muassa, että tulosjohtamisesta huolimatta talousarviot säilyttivät vankan asemansa taloudellisten resurssien jakamisen välineenä ja talouden ohjaus säilyi resurssiohjauksena, organisaatiot pysyivät funktionaalisina ja hierarkkisinä, organisaatiotasojen välisissä suhteissa ei siirrytty todelliseen tulosohtaukseen, aitoja tulosopimuksia ei saatu aikaan, tavoitteita ei osattu asettaa eikä niillä ollut todellisia ohjausvaikutuksia. Edellä sanotusta huolimatta voidaan Möttösen (2009, 23) tavoin todeta, että ”vaikka tulosjohtaminen ei muuttanut organisaatorakenteiden ja ohjausmallien perusteita, sitä voidaan pitää oppina, joka muutti organisaatioajattelun taustaideologiaa”. Lainmuokaisen toiminnan varmistaminen ensisijaisena periaatteena väistyi ja tilalle tuli tehokkuustavoitteita: organisaatioajattelu muuttui hallintolegalistisesta managerialistiseen (Heuru 2000, 377).

Seuraavaa ja toistaiseksi viimeisintä vaihetta markkinamallien soveltamisessa julkiseen hallintoon edustaa tilaaja-tuottajamallin käyttöönotto. Tilaaja-tuottajamallissa keskeistä ovat markkinat ja kilpailuttaminen. Julkishallinnon rakenteita on muokattu kilpailuttamiselle ja ulkoistamiselle sopiviksi. Sekä perus- että tukipalveluja tuottavia yksiköjä julkisen sektorin sisällä on organisoitu omiksi laskentaentiteeteikseen eli tulosityksiköiksi, taseyksiköiksi ja liikelaitoksiksi sekä edelleen myös itsenäisiksi yhtiöiksi. Tilaaja-tuottajamallia käytetään joko osaan palvelutuotantoa tai kautta linjan, kuten kotikaupungissani Tampereella. Tampereen kaupunki siirtyi tilaaja-tuottajamalliin 1.1.2007. Kaupungin verkkosivuilla tästä mallista kirjoitetaan mm. seuraavasti:

”Palvelujen uudet tuotantotavat ovat haaste kaupungille. Palvelujen hankinta edellyttää palveluja tilaavien yksiköiden erottamista niistä tuottavista. Palvelujen järjestämisestä vastaavat tilaajat muodostuvat lautakunnista, joita asioita valmisteleva virkakoneisto tukee.

Palvelujen tuottamisesta huolehtivat puolestaan johtokunnat, jotka nekin ovat luottamuselimiä. Myös johtokunnilla on apunaan virkakoneisto.

Kun palvelujen tuottajat työskentelevät lähellä asiakkaita eli kaupunkilaisia, ne keskittyvät palvelujensa tarjoamiseen, palvelutuotteiden kehittämiseen ja toimintansa tehokkuuteen. Palvelujen tilaajayksiköt taas selvittävät muun muassa sitä, mitä palveluita kaupunkilaiset tarvitsevat ja mistä ne edullisimmin voi hankkia.

Organisaation uudistuksella ja palvelumarkkinoiden hyödyntämisellä sääsetään rahaa, vastataan nopeasti kaupunkilaisten muuttuviin palvelutarpeisiin ja turvataan palvelut, vaikka kaupungin palveluksessa olevien määrä vähenisikin.

Uudistus asettaa vaatimuksensa myös kaupungin budjetin rakenteelle. Budjetista osoitetaan määrärahat ainoastaan palvelujen tilaajille, jotka maksavat hankkimistaan palveluista tuottajille. Lisäksi tuottajat joutuvat kilpailemaan tilauksista palvelumarkkinoilla.”

Tilaaja-tuottajamallin peruslähtökohtana on siis jakaa julkisen hallinnon tehtävät palvelujen järjestämistehtäviin ja tuotantotehtäviin. Näistä jälkimmäiset voi hoitaa mikä organisaatio tahansa; julkisella hallinnolla itsellään ei ole niissä enää monopoliasemaa. Tilaaja-tuottajamallin soveltamisessa on kysymys usein näennäismarkkinoista ja kilpailuttamisesta toimintaympäristössä, jossa julkisen hallinnon sääntely on vahvasti mukana. Palvelun saajat tai käyttäjät eivät tässä mallissa osta palveluja suoraan tuottajalta, vaan ostaja on julkinen sektori (kunta, lautakunnat) verojen kerääjänä ja rahoittajana palvelun käyttäjän puolesta. Palvelun tuottajina voivat olla julkisen sektorin omat organisaatiot, kolmannen sektorin organisaatiot sekä yritykset. Kaikilla näillä organisaatiomuodoilla on omat piirteensä ja tavoitteensa. Eräs lähtökohtainen eroavuus on liittynyt voiton tavoitteluun. Tämä ero on tosin managerialistisen NPM-ideologian myötä hämärtynyt: myös julkisen hallinnon tulosityksiköillä on lisääntyvässä määrin taloudellisia tulostavoitteita.

Markkinasuuntautuneita toimintatapoja sovelletaan paitsi julkishallinnon (kunnan) ja ulkoisten toimijoiden välillä myös julkishallinnon sisällä. Edellisessä on kysymys avoimen tai ulkoisen tilaaja-tuottajamallin soveltamisesta. Siinä palvelujen tuottajina voivat olla sekä julkishallinnon omat tuotantotehtäviä hoitavat yksiköt että ulkoiset toimijat, eli omat tuottajat pannaan kilpailemaan samalle viivalle ulkoisten tuottajien kanssa. Avoimen tilaaja-tuottajamallin soveltaminen johtaa tuotantotehtävien ulkoistamiseen, ovatpa ne sitten perus- tai tukitehtäviä. Sisäisessä tai suljetussa tilaaja-tuottajamallissa markkinamekanismi tuodaan organisaation ohjausmalliksi siten, että hallinnon sisäiset yksiköt jaetaan tilaajiin ja tuottajiin, ja näin organisaatioon luodaan sisäiset näennäismarkkinat. Tilaaja ja tuottaja tekevät keskenään sopimuksen siitä, mitä tuotteita ja kuinka paljon tilaaja ostaa tuottajalta ja mihin hintaan. Sisäistä tilaaja-tuottajamallia sovelletaan usein myös hallinnon sisäisten tukipalvelujen (kuten taloushallinto, henkilöstöhallinto, tilat, atk jne.) tuottamiseen ja niiden aiheuttamien kustannusten käytön mukaiseen kohdistamiseen.

Markkinamalleihin siirtymistä on perusteltu muun muassa kustannussäästöillä, kustannustehokkuuden lisäämisellä ja joustavuudella. Näiden osoittaminen edellyttää entisten toimintamallien ja uusien toimintamallien vertailua kustannuslaskelmin sekä niihin liittyvien laskentatoimen perusongelmien ratkaisua. Pelkät kustannusvertailut eivät tuo esiin vaihtoehtojen kokonaistaloudellista edullisuutta, mutta ne muodostavat vertailun pohjan ja yksinäänkin ison haasteen sekä laskelmien laatijoille että päätöksentekijöille. Seuraavassa kerrataan muistin virkistämiseksi laskentatoimen laskelmien laatimisen keskeiset ongelmat.

Kustannuslaskennan keskeiset ongelmat

Laskentatoimen doktriinissa laskentatoimen perusongelmat jaetaan laajuus-, mittaamis-, arvostus- ja kohdistamisongelmiin. Kustannuslas-

kenta ja laskelmien laatiminen päätöksenteon tueksi on pohjimmiltaan näiden ongelmien ratkaisemista ja sekä laskelmien laatijoiden että hyväksikäyttäjien tekemää arviointia. Seuraavassa tarkastellaan lyhyesti jokaista laskentatoimen ongelmaa erikseen. Sen jälkeen otetaan esille palvelujen kilpailuttaminen laskentatilanteena sekä relevantin kustannuksen käsite.

Laajuusongelma syntyy, kun joudutaan harkitsemaan, mitä kustannuksia sisällytetään laskelmaan ja mitä jätetään sisällyttämättä, jotta laskelma olisi mahdollisimman käyttökelpoinen päätöksenteon perustaksi. Eräs keskeinen peruste ratkaisulle on, kenen näkökulmasta ja kenelle aiheutuvat kustannukset (ja hyödyt) laskelmiin sisällytetään.

Mittaamisongelmalla viitataan esimerkiksi tuotannon tekijöiden käytön määrän samoin kuin suoritteiden määrän mittaamisen vaikeuteen eli mittausteknisiin vaikeuksiin. Mittaaminen saattaisi toisinaan olla potentiaalisesti mahdollistakin, mutta se edellyttäisi liiaksi aikaa ja vaivaa sekä kustannuksia (vrt. *information economics & costly truth* edellä). Hyvän esimerkin tästä tarjoaa julkisen hallinnon työaikirjanpito. Olisi periaatteessa mahdollista mitata eri palveluihin ja toimintoihin käytettyä työaikaa, mutta tarkan työaikakirjanpidon edellyttämä työ ja kustannukset tulisivat monessa toiminnassa todella kalliiksi. Paradoksaalisesti juuri työaikakirjanpito veisi suuren ajan työajasta. Myös poistolaskenta tarjoaa yhden konkreettisen esimerkin mittaamisongelmasta. Ei ole teknisesti mahdollista mitata esimerkiksi pitkävaikutteisen tuotantovälineen kulumista, vaan poistolaskelmat perustuvat sovittuihin keskimääräisiin pitoaikoihin ja etu- tai takapainoihin tai tasapoistomalleihin. Usein on käytännössä teoreettisestikin mahdotonta mitata tuotannon tekijän kulumista ja sitä kautta määrittävää poistotarvetta.

Arvostusongelma joudutaan ratkaisemaan esimerkiksi, kun määritellään tuotannon tekijöille kustannuslaskennassa käytettäviä yksikköhintoja. Tässäkin käyttöomaisuus ja poistolaskenta tarjoavat yhden konkreettisen esimerkin. Kirjanpidossa poistot lasketaan kirjanpitolakia soveltaen hankintamenon perusteella olettaen rahanarvo vakaaksi.

Poistoaikojen ollessa pitkiä, rakennusten osalta jopa kymmeniä vuosia, muutokset rahan arvossa muodostuvat suuriksi.

Kohdistamisongelmia syntyy, kun kustannuksia joudutaan osoittamaan yhtäältä eri ajanjaksoille (jaksottamisongelma) ja toisaalta eri laskennankohteille (esim. yksiköille). Kohdistaminen voi tapahtua joko aiheuttamisperiaatetta noudattaen jäljittämällä tai joillakin sovituihin jakoperusteilla, toisin sanoen jakamalla eli allokoimalla (ks. Vehmanen & Koskinen 1997, 22). Aiheuttamisperiaatteen noudattaminen on teoreettisesti perusteltavissa oleva ratkaisu kohdistamisongelmiin, mutta käytännössä sen noudattaminen aiheuttaa muun muassa suuria mittaamisongelmia.

Keskeinen laskennan elementti on laskentatilanteen määrittely. Edellä esitetty laskentatoimen viisaus ”erilaiset kustannukset eri tarkoituksiin” viittaa käytännössä relevanttien kustannusten käsitteeseen eli siihen, että eri laskenta- ja päätöksentekotilanteissa eri kustannuskäsitteet ja eri perustein laaditut kustannuslaskelmat ovat relevantteja. Kun ajatellaan esimerkiksi kunnallisten palvelujen kilpailuttamista tai uusien markkinasuuntautuneiden toimintamallien käyttöönoton taloudellista arviointia, on päätöksenteon pohjaksi laadittava laskelmat, jotka sisältävät juuri kyseisessä päätöksentekotilanteessa relevantit kustannukset laskentatoimen ongelmia koskevine perusteltuine ratkaisuihin. Lähtökohtaisesti on myös muistettava, että päätöksenteko koskee tulevaisuutta ja että mennyttä aikaa koskeva kirjanpito- ja kustannustieto eivät sellaisenaan tarjoa laskelmiin valmiita ratkaisuja.

Seuraavassa tarkastellaan sellaisia kustannuskäsitteitä, jotka tulee tuntea ja hallita, kun pohditaan ja perustellaan markkinamallien käyttöä ja niiden edullisuutta julkisessa hallinnossa. Erityisen keskeinen on relevantin kustannuksen käsite eri toimintavaihtoehtojen vertailussa ja valinnassa.

Kilpailuttamiseen ja ulkoistamiseen liittyvät ”erityiset” kustannuskäsitteet

Laskentatoimen kirjaviisaus käsittää lukuisan määrän erilaisia kustannuskäsitteitä ja käsitepareja. Jo pitkään yleisesti hyväksytty lähtökohta kustannuslaskennalle on ollut se, että eri tarkoituksia varten tarvitaan erilaisia kustannuskäsitteitä ja laskelmia (*different costs for different purposes*). Kustannuskäsitteistä tutuimpia ainakin termitasolla ovat käsiteparit muuttuvat ja kiinteät kustannukset, välittömät ja välilliset kustannukset sekä erillis- ja yhteiskustannukset ja lisäksi muun muassa yleiskustannusten, uponneiden kustannusten ja vaihtoehtoiskustannusten käsitteet (ks. eri kustannuskäsitteet esim. teoksesta Vehmanen & Koskinen 1997. Tiivis esitys kustannuskäsitteistä löytyy myös esim. teoksesta Parker 1996, 73).

Vähemmän viljeltyjä kustannuskäsitteitä suomalaisessa laskentatoimen doktriinissa ovat sellaiset kustannuskäsitteet kuin agenttikustannukset (*agency costs*) tai sopimuskustannukset (*contracting costs*) (ks. Parker 1996, 16–17, 70 ja 73). Agenttikustannusten taustalla on agenttiteoria (ks. Jensen & Meckling 1976), ja ne voidaan lyhyesti määritellä kustannuksiksi, jotka syntyvät agenttisuhteista. Agenttisuhte taas perustuu sopimukseen, jolla päämies (esim. kunta, kunnanhallitus, lautakunta) sitouttaa toisen osapuolen eli agentin (esim. julkisen tai yksityisen palveluntuottajan) tuottamaan tietyn palvelun puolestaan ja johon sisältyy ainakin jossakin määrin myös päätöksenteon delegointia. Valvontakustannuksia syntyy päämiehelle siitä, että se joutuu valvomaan agentin toimintaa (*monitoring and control the behaviour of the agent; limit the aberrant activities of the agent*). Agentille taas voi syntyä ns. vakuuskustannuksia (*bonding costs*) siitä, että agentti varmistaa, että toiminta ei aiheuta vahinkoa päämiehelle tai että sattunut vahinko voidaan kompensoida päämiehelle. Edelleen kustannuksia voi aiheutua siitä, että agentti ei kaikesta huolimatta toimi päämiestään parhaiten palvelevalla tavalla (*residual loss*, suom. jäännöstappio) (ks. Parker 1996, 16). Agenttikustannukset ovat siis valvonta- ja vakuuskustannusten sekä jäännöstappion summa. Sopimuskustannukset (*contracting*

costs) taas määritellään kustannuksiksi, joita agenttisuhteessa syntyy siitä, että sopimusosapuolet joutuvat laatimaan ja tarkastamaan sekä tarkastuttamaan tilinpäätöksiä ym. taloudellisia laskelmia ja raportteja (ks. Parker 1996, 70).

Jos ajatellaan markkinamallien käyttöä julkisen hallinnon palvelujen tuottamisessa, eri sopimusosapuolille aiheutuvat agenttikustannukset ja sopimuskustannukset ovat hyvin relevantteja kustannuskäsitteitä. Yleensä nämä kustannukset eivät näy kummankaan osapuolen kirjanpidossa tai yleensäkin laskentajärjestelmissä erillisinä, vaan sisältyvät joihinkin suurempiin meno- ja kustannuseriin. Siksi nämä kustannukset myös usein jäävät eri toimintavaihtojen vertailulaskelmissa huomioon ottamatta. Siksi tutkijat ovat puhuneet kilpailutuksen ja sisäisten markkinamallien yhteydessä myös näkyvistä ja näkymättömistä kustannuksista (Rajala, Tammi & Meklin 2008; Näsi, Leppänen & Meklin 2008).

Laskentatoimen tutkimuksessa esiintyy myös transaktiokustannustaloudesta (*transaction cost economics*, TCE) tuleva transaktiokustannuksen käsite (ks. Williamson 1975 ja 1985). Keskeinen transaktiokustannustaloudellinen kysymys on se, miten jokin tehtävä tai toiminto toteutetaan tehokkaimmin: organisaation omana työnä vai ulkopuolisena työnä. Perusolettamus on se, että vapaan kilpailu- ja markkinatalouden toimintamallit ovat aina tehokkaampia kuin hierarkkiset organisaatiomallit. Transaktiokustannusten käsite liittyy siis organisaatioiden väliseen laskentatoimeen (*interorganizational accounting*), ja erityisesti sen ”ostaa vai valmistaa itse” (*make or buy*) -ratkaisuihin. Keskeisenä lähtökohtana niissä tutkimuksissa, joissa TCE:tä on käytetty, on ollut se huomio, että organisaatioiden välisten suhteiden tärkeys kasvaa, kun yritykset organisoivat uudelleen toimintojaan erityisesti ulkoistamalla tukitoimintojaan (*noncore activities*). Kysymys on toimittajasuhteista, jotka eivät perustu perinteisiin markkinaehtoisiiin menetelmiin (*arm's-length transactions*), vaan joita hoidetaan nykyisin tavanomaisten kumppanuus-, verkosto- tms. sopimusten avulla (ks. esim. Häkansson & Lind 2007, 885–902). Näiden suhteiden hoitamisesta aiheutuu ns. transaktiokustannuksia.

Juuri nämä suomalaisessa laskentatoimen doktriinissa vähemmän viljellyt kustannuskäsitteet (agenttikustannukset, sopimuskustannukset, transaktiokustannukset) näyttäisivät olevan erityisen relevantteja päätettäessä markkinaehtoiisiin toimintamalleihin siirtymisestä. Transaktiokustannusajattelua soveltaen voidaan ajatella, että myös kuntataloudessa kilpailuttaminen ja ulkoistamisratkaisut olisivat tehokkaampia toimintamalleja kuin kunnan oma toiminta, vaikka markkinamallien käytöstä aiheutuukin ns. transaktiokustannuksia. Transaktiokustannuksia syntyy myös jo ennen ulkoistamissopimuksen tekoa, kuin etsitään sopivia ulkoisia palveluntuottajia ja neuvotellaan potentiaalisten tuottajien kanssa. Sopimuksen teko, määrävälein tapahtuva kilpailuttaminen ja jatkuva laadun valvonta ja monitorointi aiheuttavat ns. agentti-, sopimus- ja transaktiokustannuksia. Jos nämä kustannukset nousevat kovin korkeiksi, saattaa sittenkin olla edullisempaa tuottaa palvelut omana toimintana kuin ostopalveluna. Toisaalta markkinaehtoiset toimintamallit ja esimerkiksi julkisen ja yksityisen sekä kolmannen sektorin yhteistyö saattavat aiheuttaa myös ns. transaktiohyötyjä, jotka pitäisi ottaa laskelmissa ja päätöksenteossa huomioon. Eräissä tutkimuksissa TCE:tä on laajennettu tarkastelemaan myös organisaatioiden yhteistyön aiheuttamia transaktiohyötyjä (ks. esim. Kuittinen, Jantunen, Kyläheiko & Sandström 2007; Jantunen, Sandström & Kuittinen 2009).

Agentti-, sopimus- ja transaktiokustannukset eivät esiinny kirjanpidossa omilla tileillään. Niiden määrittämiseen liittyy siten myös jälkikäteen – puhumattakaan etukäteen – kaikkia laskentatoimen perusongelmia: mittaamisongelmia, arvostamisongelmia, laajuusongelmia ja kohdistamisongelmia. Näiden kustannusten määrittäminen jälkikäteen jää esimerkiksi mittaamisongelman suhteen arvionvaraiseksi, mikä usein johtaa siihen, että ne jätetään päätöksenteossa kokonaan huomioimatta. Ulkoistaminen tapahtuu kumppanuus- ja verkostosuh-teissa. Edellä mainittuja kustannuksia aiheutuu eri osapuolille, mutta laajuusongelmat yleisesti ratkaistaan vain kunnan oman organisaation – ja sielläkin tietyn organisaatiosyksikön tai -tason – näkökulmaan rajautuen. Kysymys kuuluu, tulisiko agentti-, sopimus- ja transaktiokus-

tannukset kuitenkin huomioida kumppanuuden tai muun yhteistyön tai verkoston eri osapuolet huomioon ottaen? Pitäisikö tässä vähintään soveltaa niin sanottua verkostolaskentatointa tai edetä pikemminkin yhteiskunnallisten kuin liiketaloudellisten kannattavuuskriteerien soveltamiseen päätöksenteossa.

Toimintavaihtoehtojen vertailu ja relevantit kustannukset

Eri toimintavaihtoehtojen kilpailuttaminen ja edullisuusvertailu koskee aina tulevaisuutta, tulevaisuuden toimintavaihtoehtoja. Tulevaisuuden eri toimintavaihtoehtojen vertailussa tärkeä käsite on relevanssi (*relevance*) ja relevanttien kustannusten käsite. Kustannuslaskennan doktriinissa relevanttien kustannusten merkitystä päätöksenteossa avataan muun muassa seuraavasti: ”Arvioitaessa kustannusinformaatiota päätöksenteon kannalta kustannukset voidaan luokitella sen mukaan, ovatko ne relevantteja vai irrelevantteja. Relevantteja kustannuksia ovat yleensä vain ne tulevaisuuden kustannukset, joihin päätöksellä on vaikutusta. Päätöksenteon kannalta juuri vaihtoehdon erilliskustannukset ovat relevantteja. Erilliskustannukset tarkoittavat kustannuksia, jotka jäisivät pois, jos kohde, esimerkiksi tuote, poistettaisiin ohjelmasta. Vaihtoehtoisesti erilliskustannusten voidaan sanoa tarkoittavan kustannuksia, jotka aiheutuisivat, jos kohde otettaisiin ohjelmaan. Jos kohde rajataan riittävän pieneksi, erilliskustannus tarkoittaa samaa kuin marginaalikustannus.” (Vehmanen & Koskinen 1997, 36–37.)

Edellä oleva määrittely ei eksplisiittisesti korosta relevantin kustannuksen kassavirtaluonnetta. Sen sijaan seuraavissa, ulkomaisia laskentatoimen perusteoksia edustavasta oppikirjasta poimituissa määritelmässä kassavirtakriteeri käy selvästi ilmi. Relevanssin (*relevance*) täysmääritelmä kuuluu seuraavasti: ”Relevantteja kustannuksia ja hyötyjä ovat ne tulevat kassavirrat, jotka ovat eri vaihtoehtoisissa erilaiset.” (*“Relevant costs and benefits are future cash flows which differ between*

alternatives.”) (Upchurch 2002, 389; Drury 2000, 280). Relevanttius edellyttää kaikkien kolmen määritelmässä esiintyvän kriteerin täyttymistä: kyseessä on tuleva erä, kassavirta ja eroavuus eri vaihtoehdossa. (*”In order to qualify as relevant, all three criteria in this definition must be met: i.e. the item being examined must be a future item and a cash flow and must differ between alternatives.”*) Jos erä täyttää kriteereistä vain yhden tai kaksi, se on irrelevantti, esimerkiksi toteutettavalle hankkeelle kohdistettu kiinteiden kustannusten aiheuttama yleiskustannuslisä (*cash flow* -testi puuttuu).

Toimintavaihtoehtojen vertailuun liittyy olennaisesti myös vaihtoehtokustannusten (*opportunity cost*) käsite ja vaihtoehtokustannusajattelu. Vehmanen ja Koskinen (1997, 36) määrittelevät vaihtoehtokustannuksen ”relevanttien kustannusten erikoistapauksena, tarkemmin sanottuna relevanttien kustannusten arvostamistapana. Se on tuottomahdollisuus, joka menetetään valitsemalla jokin muu kuin kyseisen tuoton antava vaihtoehto. Jos resursseille ei ole vaihtoehtoja käyttöä, vaihtoehtokustannus on nolla, mutta aina, kun resursseille on vaihtoehtoja käyttöä ja resurssit ovat niukat, vaihtoehtokustannus on olemassa.” Vaihtoehtokustannuksetkin ovat relevantteja toimintavaihtoehtojen vertailussa vain, mikäli ne voivat realisoitua joko (kassameno)kustannussäästöinä tai (kassatulo)tuottoina. Pelkät laskennalliset kustannussäästöt ja tuottopotentiaalit eivät riitä, vaan niiden tulee olla myös realisoitavissa.

Erilliskustannuslaskentaa käytetään lähinnä vaihtoehtojen valinnassa taloudellisissa analyysissä. Lyhyen aikavälin ongelmiin soveltuu usein katetuottoanalyysi, kun taas pidemmän aikavälin valintaongelmat edellyttävät tavallisesti tulevien tuotto- ja kustannuskassavirtojen (*revenue inflows and cost outflows*) nykyarvojen määrittämistä.

On hyväksyttävä se tosiasia, että päätöksenteko kohdistuu tulevaisuuteen ja että tulevaisuutta koskeva kustannus- ja muu taloudellinen informaatio perustuu aina arvioon. Tulevaisuudessa toteutettavien vaihtoehtojen taloudellinen analyysi ei näin ollen voi koskaan olla sataprosenttisen varmalla pohjalla. Tämä johtaa relevanssijattelun hyväksyttävyysongelmaan (*acceptance problem*) (Upchurch 2002, 398),

josta lähdekirjassa todetaan seuraavaa: Yritysjohtajien suostuttelu hyväksymään relevanssi-käsite voi olla ongelmallista siitä syystä, että johto on oppinut vaatimaan laskentatoimelta objektiivisuutta ja evidenssiä kirjanpidon ja verifioitavien liiketapahtumien pohjalta. Relevanttien kustannusten ja tuottojen käsitteitä rasittaa tulevaisuuden ja subjektii-visuuden painolasti ja niiden seurauksena mahdollinen vastustus.

Markkinamallien käyttöön liittyvät kustannuslaskennan ongelmat

Ja nyt sitten itse asiaan eli kustannuslaskennan ongelmiin julkishallinnon markkinamalleissa. Kuntien kustannuslaskentajärjestelmissä lienee paljonkin puutteita ja toivomisen varaa, mutta ne eivät ole markkinamallien soveltamisessa sittenkään suurin ongelma. Suurin ongelma näkemykseni mukaan on se, että kustannuslaskelmien tekoa ei hallita tai ne tehdään suurpiirteisesti ja pohtimatta syvällisemmin laskelmiin liittyvien perusongelmien ratkaisua ja laatimisperusteita. Markkinamallien käyttö, esimerkiksi kunnan omien tuottajayksiköiden ja ulkoisten palveluntuottajien kilpailuttaminen, vertailu ja valinta, kohdistuu tulevaisuuteen. Kysymys on tulevaisuuden toimintavaihtoehtoista, joiden välillä on tehtävä (kokonaistaloudellista) edullisuusvertailua (*differential costing*). Vertailu ei edellytä eri vaihtoehtojen kokonaiskustannusten ja -tuottojen selvittämistä, vaan olennaista on selvittää kulloisessakin päätöksentekotilanteessa relevantit kustannukset ja tuotot. Tällöin ei katsota taaksepäin, vaan eteenpäin, tulevaisuuteen. Taloudellisinta vaihtoehtoa valittaessa kysymys on rahasta, kassamaksuina konkritisoituvista kustannuksista ja kustannussäästöistä sekä siitä, miten eri toimintavaihtoehdot tässä suhteessa eroavat toisistaan. Näyttää siltä, että laskelmat laaditaan usein vuosi- ja päätöksentekohetken kustannustasolla ottamatta huomioon, mitä seuraamuksia esimerkiksi ulkoistamisratkaisusta on pidemmällä aikajänteellä.

Ensimmäinen vaihe päätöksenteossa olisikin kulloinkin sopivasta aikajänteestä päättäminen. Kilpailuttamis- ja ulkoistamispäätöksenteo tähtää yleensä pidemmän aikavälin ratkaisuihin. Ulkoistaminen merkitsee yleensä oman tuotannon alasajoa, eikä sitä hetkessä voida palauttaa. Tämä merkitsee sitä, että päätöksentekoa ei voida perustaa pelkkiin muuttuviin kustannuksiin, vaan myös kiinteiden kustannusten kehitys on otettava huomioon. Kun tarkasteluajanjakso pitenee, useimmista kiinteistä kustannuksista tulee muuttuvia. Rahan aika-arvo tulee ottaa laskelmissa huomioon nykyarvolaskelmin.

Esimerkiksi kunnassa tehtävän ulkoistamispäätöksenteon pohjaksi pitää selvittää, mitkä kunnan kustannuksista jäisivät pois, jos jonkin palvelun oma tuotanto lopetettaisiin tai sitä supistettaisiin ja annettaisiin tuotanto ulkopuolisen toimijan tehtäväksi. On huomattava, että monet kustannuserät jäävät ulkoistamisesta huolimatta ennalleen. Tällaisia ovat esimerkiksi poliittisen päätöksenteon ja monet hallinnon kustannukset. Yksittäisten palvelujen ulkoistaminen ei yleensä vähennä kunnanvaltuuston, kunnanhallituksen, lautakuntien eikä kunnan yleishallinnon aiheuttamia kustannuksia eikä kassamenoja, joten niiden OKA-laskennassa huomioon otettavia yleiskustannuksia ei näin ollen ole syytä ottaa vaihtoehtolaskelmissa huomioon oman tuotannon kustannuksina.

Toisaalta ulkoistamisesta seuraa muitakin kustannuksia kuin vain ulkoiselle palveluntuottajalle maksettu lasku tarjotuista palveluista. Ulkoistamis-, kumppanuus-, verkosto- ja muista ratkaisuista aiheutuu agentti-, sopimus-, valvonta- ja transaktiokustannuksia. Jos sopimusten teko, toimijoiden valvonta, kumppanuussuhteiden ylläpito jne. voidaan hoitaa nykyisen organisaation puitteissa siten, ettei niistä aiheudu uusia kassamenoja konkretisoituvia kustannuksia, ei niitäkään tarvitse vaihtoehtolaskelmissa ottaa huomioon. On mahdollista, että oman tuotannon lopettaminen tai supistaminen vapauttaa resursseja esimerkiksi ulkoistetun tuotannon aiheuttamiin kilpailuttamis-, sopimus- ja valvontatehtäviin. Näin oman tuotannon lopettamisen tai supistamisen tuomat kustannussäästöt ja ulkoistetun toiminnan aiheuttamat lisäkustannukset ”menisivät päittäin” eikä niitä tarvitsisi ottaa laskelmissa huomioon.

Julkisen hallinnon kustannuslaskentajärjestelmissä on kehittämisen varaa, mutta vaikka ne olisivat kehittyneempiäkin, eivät ne antaisi valmiita vastauksia tulevaisuuden toimintavaihtojen valinnan ongelmiin. Julkisen hallinnon laskentatoimessa talousarvio- tai liikekirjanpito muodostaa yleensä myös kustannuslaskennan keskeisen tietoperustan. Toimintayksikkökohtaisia kirjanpidon menotietoja käytetään hyväksi laskettaessa eri palvelujen tuottamisesta aiheutuneita kokonais- tai yksikkökustannuksia. Tulevaisuutta koskeva päätöksenteko tulee kuitenkin perustaa relevanttien tuotto- ja kustannuserien laskemiseen. Ulkoistamispäätöksenteossa oman tuotannon lopettamisesta syntyviä (kassamenojen vähenemisenä konkretisoituvia) kustannussäästöjä tulee verrata palvelun tuottajan tekemään tarjoushintaan lisättyinä niillä uusilla (rahavirtoina konkretisoituvilla) sopimus-, valvonta- ja muilla kustannuksilla, joita ulkoistettuun toimintamalliin siirtyminen aiheuttaa. Viimeksi mainitut voivat olla ulkoistamispäätöksentekoon liittyviä kertaluonteisia kustannuksia, mutta pääsääntöisesti ne kuitenkin ovat jatkuvia tai pysyväisluonteisia kustannuksia.

Relevantit kustannukset ja tuotot ovat käsitetasolla selkeitä, mutta niiden määrittäminen eri toimintavaihtoehtoisissa perustuu aina enemmän tai vähemmän subjektiivisiin arvioihin. Tulevaisuuden kustannuksia ja tuottoja ei voida mitata, ja niiden arvostamiseen liittyy paljon epävarmuutta. On vain hyväksyttävä se tosiasia, että tulevaisuuden vaihtoehtolaskelmiin sisältyy epävarmuutta ja subjektiivisuutta. Osittain laskelmat tietysti nojaavat myös menneisyyttä koskeviin kustannustietoihin, ja tässä kehittyneistä kustannuslaskentajärjestelmistä on apua.

Vaihtoehtojen vertailu ja siihen liittyvä laajuusongelma ratkaistaan tavanomaisesti yksistään päätöksentekijälle aiheutuvien kustannusten ja kustannussäästöjen pohjalta. Erään laajuusongelmaan liittyvän näkökohdan erityisesti julkisen talouden laskelmissa muodostaa kysymys siitä, kenen näkökulmasta laskelmat laaditaan ja päätökset tehdään: yksinomaan valtio- tai kuntarahoittajan omasta näkökulmasta vai huomioiden myös tärkeimmät sidosryhmät ja päätöksestä heille mahdollisesti koituvat kustannus- ja muut vaikutukset. Useinhan käy niin,

että ratkaisu säästää kustannuksia yhtäällä ja siirtää ne toisaalle. Kunta voi säästää, mutta kustannukset siirtyvät palvelun käyttäjien, kunta-laisten maksettaviksi. Kaiken kaikkiaan voisi toivoa, että laskelmien laajuusongelmaa koskevat ratkaisut otettaisiin aina julkisen hallinnon laskelmissa eksplisiittiseen keskusteluun. Kysymys on harvoin helposta ja yksiselitteisestä ratkaisusta.

Laajuusongelmaa ratkaistaessa tulee muistaa, että meillä Suomesakin oli jo 1970-luvulla vahvasti esillä julkisen vallan investointeja ja muita toimintavaihtoehtoja tarkasteltaessa kustannus-hyötyanalyysi. Pitkänen, joka tässäkin asiassa toimi primus motorina, määritteli kustannus-hyötyanalyysin ”ohjelman, hankkeen, toimenpiteen tai yleensä toimintavaihtoehdon systemaattiseksi edullisuustarkasteluksi, jossa otetaan huomioon kustannukset ja hyödyt riippumatta siitä, ketä ne kohtaavat ja jossa eriaikaiset vaikutukset pyritään tekemään keskenään vertailukelpoisiksi” (ks. Pitkänen 1973, 8). Voidaankin kysyä, onko kustannus-hyötyanalyysin doktriini ja nelisenkymmentä vuotta sitten esitetty viisaus vallan unohdettu laskelmien laajuusongelman ratkaisuna. Tätä unohdusta pönkittää puhuminen markkinoista ja kilpailusta, jotka suorastaan antavat luvan yrityssektorille tyypilliseen yrityksen omasta näkökulmastaan tapahtuvaan vaihtoehtojen liiketaloudelliseen vertailuun – yleisen edun, hyvinvoinnin ja muut näkökulmat sivuuttaen. Kustannus-hyötyanalyttinen tarkastelu on korvattu väljällä puheella ”kokonaistaloudellisesti edullisimmasta ratkaisusta”, mikä viime kädessä turvaa mahdollisuuden luovaan, esimerkiksi ennalta tehtyä valintaa tukevaan, päätöksentekoon (vrt. luova laskentatoimi, *creative accounting*).

Kustannus-hyötyanalyttinen tarkastelu tarjoaisi työkalun kokonaistaloudellisesti edullisimpien toimintavaihtoehtojen valintaan. Laajuusongelmiin kustannus-hyötyanalyysi tarjoaa selkeän ohjenuoran, sen sijaan arvostusongelmat – erityisesti erilaisten aineettomien tekijöiden arvostus ja painotus – jää laskelmissa subjektiivisten arvioiden varaan. Myös tuotospuolen määrittely ja mittaaminen sekä palvelun laatu ovat muun muassa hyvinvointipalveluissa usein suuri ongelma. Esimerkiksi vanhusten kotihoidossa pelkkä käynti ei riitä, vaan kyse

on siitä, miten käynti palvelee vanhuksen kulloisiakin tarpeita eli palvelun laadusta. (Tätä ongelmaa on käsitelty esimerkiksi Tampereen kaupungin tilaamien vanhuspalvelujen osalta mediassa keväällä 2011 lähes päivittäin.) Hyvinvointipalvelut ovat yksilöllisiä, eikä niiden tuotto suosiolla taivu standardoituihin työaika- tai muihin ratkaisuihin mittausoperaatioineen ja muine vastaavine ratkaisuihineen. Laskelmissa on pakko tyytyä jonkinlaiseen keskiarvoistamiseen (*averaging*), mikä taas ei ole ollenkaan suosiossa tämän päivän laskenta-ajattelussa.

Edellä sanottu ehkä ainakin osaltaan selittää sen, miksi perusteelliset toimintavaihtoehtojen edullisuutta tarkastelevat vaihtoehtolaskelmat ovat julkisessa hallinnossa harvinaisia. Niitä ei ole laadittu relevanttien kustannusten käsitteiden pohjalta ja ne ovat laskentatoimen ongelmien ratkaisussa puutteellisia (vrt. Rajala ym. 2008). Tässä suhteessa julkisessa hallinnossa olisi paljon pohdittavaa ja kehitettävää.

Tiivistys

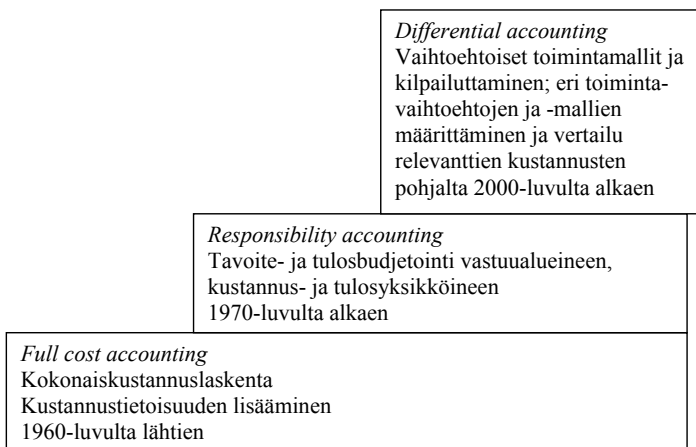
Julkishallinnon kustannuslaskennan tarpeet on meillä Suomessa tunnistettu jo 1960-luvulta alkaen eli noin puolen vuosisadan ajan. Kustannuslaskennan toteuttamiseen liittyy kuitenkin edelleenkin ongelmia. Alkuvaiheessa kustannuslaskenta oli luonteeltaan kokonaiskustannuslaskentaa (*full cost accounting*), ja sen keskeinen tarkoitus oli lisätä kustannustietoisuutta. 1970-luvulla korostettiin eri aikavälien suunnittelua ja kehitettiin SOB-järjestelmiä, joihin kuului olennaisena osana tavoitebudjetointi ja tulos- ja kustannusvastuun delegointi yksiköille – olivat ne sitten kustannuspaikkoja, vastuualueita, kustannusvastuuyksiköjä, tulosvastuuyksiköjä tms. Tätä kehitysvaihetta kuvaa termi vastuulaskenta (*responsibility accounting*).

Kokonaiskustannuslaskennan ja vastuulaskennan tarkoituksena on huomion kohdistaminen (*attention-directing*) menneisyyttä koskevan tiedon avulla sekä toisaalta ongelman ratkaisu ja suunnittelu

tulevaisuutta koskevan arviointitiedon avulla (*attention-directing historical data and problem-solving and planning-related future estimates*). Kustannuslaskennan doktriini tunnistaa nämä laskentatoimen tehtävät ja niitä avustavat tarkkailu-, suunnittelu- ja tavoitelaskelmat. Näidenkin kustannuslaskennan osa-alueiden kompastuskivenä julkisessa hallinnossa ovat olleet usein sekä tuotoksen määrittely ja mittaaminen että työkustannusten kohdistaminen. Laskelmat ovat perustuneet esimerkiksi palvelusuoritteiden kapeaan määrittelyyn ja keskiarvoistamiseen sekä erityisesti työkustannusten kohdistamisessa karkeisiin allokointeihin.

Vielä vähemmän huomiota julkisen hallinnon laskentatoimen kentällä on saanut eri toimintavaihtoehtojen vertailua tukeva erilliskustannuslaskenta (*differential accounting*). Erilliskustannuslaskenta on aina tulevaisuusorientoitunutta, ja sen keskeinen käsite on relevanssi (Anthony & Reece 1989). Suomalaisessa laskentatoimen doktriinissa tämä laskentatoimen osa-alue tunnetaan termillä vaihtoehtolaskelmat. Erilliskustannuslaskenta vaihtoehtolaskelmiseen on kaikkea muuta kuin rutiinilaskentaa. Määritelmällisestikään mikään kustannuslaskentajärjestelmä ei voi määrittää niitä erilliskustannuksia, jotka ovat relevantteja tulevaisuuden toimintavaihtoehtojen valintaa koskevassa päätöstilanteessa.

Suomen julkisen hallinnon kustannuslaskenta-ajattelun painopisteet ja karkea ajoitus voidaan pelkistää kuvion 1 mukaisella tavalla:



Kuvio 1. Kustannuslaskennan eri osa-alueet ja julkisen hallinnon kustannuslaskennan kehityksen tarpeet ja painopisteet

Relevanssin ja relevanttien kustannusten ja tuottojen käsite eroaa periaatetasolla täysin kokonaiskustannusten (*full cost*) ja täyskatteellisen omakustannuslaskennan (*full costing*) käsitteistä. Kokonaiskustannuskäsite on kuitenkin vanhin ja kustannuslaskennassa paljon käytetty käsite. Aina 1950-luvulle saakka omakustannuslaskenta (täyskatteellinen kustannuslaskenta, *full costing*) oli kustannuslaskentadoktriinin keskeisin ja paljolti ainutkin käsite. Kustannuslaskenta-ajattelu rakentui absoluuttista kustannustotuutta etsivälle kokonaiskustannuslaskennalle. Ei ole ihme, että kustannuslaskennan doktriinia vähemmän tuntevat ja sitä vähän enemmänkin hallitsevat perustavat eri toimintavaihtoehtojen vertailunsa kokonaiskustannusajattelulle. Se taas ohjaa etsimään menneiden kausien laskentaraporteista löytyviä kustannustietoja, vaikka tulevaisuuden toimintavaihtojen vertailussa ja valinnassa ne voivat olla uponneita tai muutoin epärelevantteja. Samalla saadaan kuitenkin aihetta kustannuslaskentajärjestelmiä koskevaan kritiikkiin, vaikka kritiikin oikea kohde olisi kyvyttömyys, haluttomuus, vaikeus tai kiire kartoittaa päätöksentekotilanne eri vaihtoehtoineen ja vertailuineen

relevanttien kustannusten ja tuottojen pohjalta sekä kustannuslaskennan perusongelmien ratkaisua eri näkökulmista pohtien. 1970-luvulla julkisten investointien ja muiden toimintavaihtoehtojen vertailuun tuotiin kustannus-hyötyanalyttista ajattelua. Siinä erittäin keskeistä on se, että laajuusongelman ratkaisu ei rajoitu vain esimerkiksi valtio- tai kuntarahoittajan näkökulmaan, vaan kustannukset ja hyödyt otetaan huomioon riippumatta siitä, ketä ne kohtaavat. Tässä suhteessa vaikuttaa siltä, että laskenta-ajattelu on markkinamallien käyttöönoton myötä julkisessa hallinnossa pikemminkin köyhtynyt kuin kehittynyt.

Lähteet

- Anthony, Robert N. & Reece, James S. 1989. *Accounting: Text and Cases*. Eighth edition. Homewood, Illinois: Irwin.
- Drury, Colin 2000. *Management and Cost Accounting*. Fifth edition. Business Press. Thomson Learning.
- Gosselin, Maurice 2007. A Review of Activity-Based Costing: Technique, Implementation, and Consequences. Teoksessa Chapman, Christopher S., Hopwood, Anthony G. & Shields, Michael D. (toim.) *Handbook of Management Accounting Research*, 641–671.
- Heuru, Kauko 2000. *Kunnan päätösvallan siirtyminen*. Tampere Acta Universitatis Tampensis.
- Håkanson, Håkan & Lind, Johnny 2007. Accounting in an Interorganizational Setting. Teoksessa Chapman, Christopher S., Hopwood, Anthony G. & Shields, Michael D. (toim.) *Handbook of Management Accounting Research*, 885–902.
- Israelsen, Poul 1993. *Activity – versus variability based management accounting*. Copenhagen: Jurist- og Oekonomiforbundets Förlag.
- Israelsen, Poul 1994. ABS and Variability Accounting: differences and potential benefits of integration. *European Accounting Review* 3(1), 15–48.
- Jantunen, Ari, Sandström, Jaana & Kuittinen, Hanna 2009. Boundary choices in pulp and paper industry. *Journal of Manufacturing Technology Management* 20: 3, 314–329.

- Jensen, Michael C. & Meckling, William H. 1976. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs, and ownership structure. *Journal of Financial Economics* 3, 305–360.
- Kuittinen, Hanna, Jantunen, Ari, Kyläheiko, Kalevi & Sandström, Jaana 2008. The Many Facets of Uncertainty and the Structure of Cooperation. Teoksessa Sherif, Mostafa H. & Khalil, Tarek M. (toim.) *Management of technology innovation and value creation*. World Scientific Publishing.
- Laki valtion talousarviosta 423/1988.
- Madsen, Vagn 1959. *Regnskabsvaesbets opgaver af problemer – i ny belysning*. Copenhagen: Gyldendal.
- Möttönen, Sakari 2009. Byrokratiasta tilaaja-tuottaja-malliin – Kaupunkien organisaatorakenteiden ja ohjaustapojen uudistussuunta. Teoksessa Rajala, Tuija, Sinervo, Lotta-Maria & Vakkuri, Jarmo (toim.) *Talouden perusteista julkisjohtamisen käytäntöihin. Kunnallistalouden emeritusprofessori Pentti Meklinin juhlakirja*. Tampereen yliopisto: Taloustieteiden laitos, 19–39.
- Näsi, Salme 1990. *Laskenta-ajattelun kehitys viime vuosisadan puolivälistä nykypäiviin. Suomenkieliseen laskentatoimen kirjallisuuteen perustuva historiantutkimus* (The Development of Accounting Thought From the Middle of the Last Century to the Present Day). Acta Universitatis Tamperensis, ser A vol 291, (Doctoral thesis). Tampere.
- Näsi, Salme 1994. Development of cost accounting in Finland from the last century to the 1960s: a historical review of cost accounting based on accounting literature. *Europaen Accounting Review* 3(3).
- Näsi, Salme 1996. Kunnallisen laskentatoimen, tilinpäätösraportoinnin ja tilivelvollisuuden kehitys 1920-luvulta nykypäiviin. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja* 3/1996.
- Näsi, Salme, Leppänen, Pasi & Meklin, Pentti 2008. Näkyvät ja näkymättömät kustannukset kunnan sisäisillä markkinoilla: Case peruskoulutus Tampereen kaupungissa. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja* 36(2), 171–180.
- Näsi, Salme & Rohde, Carsten 2007. Development of Cost and Management Accounting Ideas in the Nordic Countries. Teoksessa Chapman, Christopher S., Hopwood, Anthony G. & Shields, Michael D. (toim.) *Handbook of Management Accounting Research*. Elsevier.
- Olson, Olov, Guthrie, James & Humphrey, Christopher (toim.) 1998. *Global Warning: Debating international developments in New Public Financial Management*. Oslo: Cappelen Akademisk Förlag.
- Parker, Robert H. 1996. *Macmillan Dictionary of Accounting*. Macmillan.
- Pitkänen, Eero 1967. *Tavoitebudjetoinnin ja taloudellisuuden valvonnan perusteista valtion virastoissa ja laitoksissa*. Helsinki: Kauppakorkeakoulu.

- Pitkänen, Eero 1969. *Tuotostavoitteiden operationaalisuus julkisessa hallinnossa*. Publications of the Helsinki School of Economics, Series A:3, (Doctoral thesis). Helsinki.
- Pitkänen, Eero 1973. *Kustannus-hyötyanalyysi, yhteiskunnalliset ja liiketaloudelliset näkökohdat päätöksenteossa*. Kauppakorkeakoulun julkaisuja, Sarja C:11:8. Toinen painos. Kyrö Oy.
- Pitkänen, Eero 1975. *Ohjelma-perusteinen suunnittelu julkishallinnossa*. Helsingin kauppakorkeakoulun julkaisuja C-37. Oy Gaudeamus Ab.
- Pöllä, Kaisa & Etelälahti, Pekka 2002. *Valtion uudistunut taloushallinto*. Helsinki: WSOY, Ekonomia-sarja.
- Rajala, Tuija, Sinervo, Lotta-Maria & Vakkuri, Jarmo 2009. *Talouden perusteista julkisjohtamisen käytäntöihin. Kunnallistalouden emeritusprofessori Pentti Meklinin juhla-kirja*. Tampereen yliopisto: Taloustieteiden laitos.
- Rajala, Tuija, Tammi, Jari & Meklin, Pentti 2008. *Kilpailutuksen näkyvät ja näkymättömät kustannukset*. Kunnallissalan kehittämissäätiö. Vammala: Vammalan kirjapaino.
- Ryan, Bob, Scapens, Robert W. & Theobald, Michael 2002. *Research Method & Methodology in Finance & Accounting, Second Edition*. London: Academic Press.
- Sisäisen laskentatoimen käsikirja 1971. Valtiovarainministeriö, suunnittelu-sihteeristö.
- Upchurch, Alan 2002. *Cost Accounting, Principles and Practice*. Great Britain: Pearson Education Limited.
- Valtiovarainministeriön yleiskirje 6830/17.12.1964. Kustannuslaskennan yleisohjeet.
- Vehmanen, Petri & Koskinen, Kai 1997. *Tehokas kustannushallinta*. Porvoo: WSOY.
- Williamson, Oliver E. 1975. *Markets and hierarchies: analysis and antitrust implications. A study in the economics of internal organization*. New York: Free Press.
- Williamson, Oliver E. 1985. *The economic institutions of capitalism*. New York: Free Press.

NÄKYMÄTTÖMÄT KUSTANNUKSET – ULKOISTAMISEN SUDENKUOPPA

Pentti Meklin

Johdanto

Kunnat etsivät uusia palvelujen järjestämistapoja selviytyäkseen kasvavista palvelutarpeista. Voimavarojen ja tarpeiden välistä jännitystilaa pidetään ikuisena talouden perusongelmana (Robbins 1945, 24–45), joka kärjistyy erityisesti heikon talouskehityksen tai palvelutarpeiden voimakkaan kasvun seurauksena. Suomen julkistataloutta uhkaa monien muiden EU-maiden tavoin kestävyysvaje, josta valtiovarainministeriö (2010, a–e) on tehnyt laskelmia ja jota on arvioitu kuntien palvelutoiminnan kannalta (Suomen Kuntaliitto 2010). Kyse on siitä, millä keinoilla kunnat pystyvät huolehtimaan tulevaisuudessa erityisesti väestön ikääntymisestä aiheutuvista kasvavista menoista. Julkisuudessa ehdotettujen selviytymiskeinojen kirjo on suuri. Vuonna 2005 alkaneessa *Paras*-uudistuksessa (laki kunta- ja palvelurakennemuutuksesta 9.2.2007/169, 4 §) esitetään keinoiksi kuntaliitoksia, kuntien yhteistoiminnan ja kaupunkiseutujen yhteistyön lisäämistä sekä tuottavuuden parantamista. Kuntaliitokset ja yhteistoiminta eivät kuitenkaan itsessään tuo ratkaisua tähän ongelmaan, sillä ne ovat vain ensivaiheen keinoja ja tarjoavat kehittämispotentiaalia, mahdollisuuksia järjestää palvelut tehokkaammin. (Ks. Meklin 2010.)

Kehittämispotentiaalin yksi käyttömuoto on markkinasuuntautuneisuuden lisääminen kuntien palvelutuotannossa. Markkina-

suuntautuneiden tapojen kirjoon kuuluu erityisesti oman toiminnan ulkoistaminen, ostopalvelujen lisääminen, yksityistäminen ja palvelusetelien käyttöönotto. Markkinasuuntautunutta toimintaa on myös näennäismarkkinoiden luominen ja toimintojen järjestäminen markkinaperiaatteiden mukaisesti kuntaorganisaation sisällä (Kähkönen 2007). Kaikki nämä ovat markkinasuuntautuneita toimintatapoja, joiden vaihtoehtona on palvelujen järjestäminen omassa hierarkkisessa organisaatiossa. Raja näiden vaihtoehtojen välillä ei ole tarkka; kirjallisuudessa puhutaan lisäksi hybrideistä ja verkostoista (Määttä 2010).

Siirtymistä markkinasuuntautuneisiin toimintatapoihin perustellaan useimmiten sillä, että niiden oletetaan olevan hierarkkista toimintatapaa tehokkaampia palvelujen järjestämisessä. Tässä artikkelissa tarkastellaan yhtä markkinasuuntautuneen toiminnan muotoa, ulkoistamista ja sen edullisuuden selvittämistä. Useimmiten ulkoistamisen julkilausuttuna tavoitteena on saavuttaa hyötyjä tuloksellisuudessa eli kustannustehokkuudessa ja vaikuttavuudessa (Meklin 2009). Varsin usein taustalla on kuitenkin se, etteivät kunnat yksinkertaisesti saa rekrytoituksi pätevää henkilökuntaa. Tällainen tilanne on erityisesti perusterveydenhuollossa.

Kunnat ovatkin viime vuosina lisänneet merkittävästi kuntalaisille suunnattujen palvelujen ostoa yrityksiltä ja kolmannelta sektorilta. Osittain tämä on tapahtunut ulkoistamalla, osittain kunnat ovat pyrkineet vastaamaan kasvavaan palvelutarpeeseen lisäämällä ostopalveluita. Tämä näkyy myös kuntien toiminta- ja taloustilastoissa. Vuodesta 2005 vuoteen 2009 palvelujen ostot ovat kasvaneet keskimäärin 8,4 prosenttia vuodessa, kun esimerkiksi henkilöstömenojen kasvu on ollut 4,4 prosenttia. (Suomen virallinen tilasto 2011, prosenttiluku on suuntaa antava). Tilastojen mukaan esimerkiksi terveyspalveluja tarjoavia yrityksiä on yli 13 000 ja niiden liikevaihto on yli kaksi miljardia euroa. Sosiaalipalveluja tarjoavia yrityksiä on noin 3 000, ja niiden osuus kuntien järjestämisestä sosiaalipalveluista on noin neljäsosa. (Aaltonen, Heinonen, Hildén & Kovalainen 2010, 16.)

Kuntien valintatilanteet ovat erilaisia. Jos palvelua ei saada järjestetyksi omana toimintana, kunta on ulkoistamispakon edessä. Jos

taas kunta voi valita ulkoistamisen ja oman toiminnan välillä, on edullisuuteen vaikuttavien tekijöiden laskeminen oleellisen tärkeää. Kunnilla näyttää kuitenkin olevan vaikeuksia oikean tarkastelutilanteen jäsentämisessä.

Vertailutilanteissa on kyse edullisimman toimintavaihtoehdon etsimisestä. Arkiajattelussa päällimmäinen edullisuuden kriteeri on palvelun taloudellisuus eli palvelun yksikkökustannus tai ostohinta: edullisin on se vaihtoehto, joka on kustannuksiltaan edullisin. Kriteeri on kyllä relevantti, mutta kapea-alainen. Kuntapalvelujen edullisuutta on arvioitava laajemmin. Palvelun taloudellisuuden (yksikkökustannus tai hinta) lisäksi on otettava huomioon vaikuttavuus, eli miten hyvin palvelu toteuttaa sitä tarkoitusta, jota varten se on tuotettu. Jos palvelun vaikuttavuudessa ei ole eroja, silloin taloudellisuuselementti on ensisijainen. Jos taas vaikuttavuudessa on eroja, silloin on verrattava palvelun taloudellisuutta ja vaikuttavuutta yhdessä. Tässä artikkelissa päähuomio kohdistuu taloudellisuuteen.

Tässä artikkelissa a) jäsennetään ulkoistamispäätöksen pohjana olevaa edullisuusvertailutilannetta (kirjallisuudessa puhutaan myös päätöstilanteesta ja laskentatilanteesta, esim. Virkkunen 1970, 6) ja b) käsitellään edullisuusvertailussa mahdollisia sudenkuoppia. Artikkelin alussa jäsennetään teoreettisesti vaihtoehtojen kustannusrakenteita, minkä jälkeen käsitellään spekulatiivisesti sellaisia edullisuusvertailutilanteita, joissa on esiintynyt ongelmia kunnissa. Sudenkuopalla viitataan siihen, että asia näyttää kustannuksiltaan edulliselta, mutta todellisuudessa kustannukset osoittautuvat laskelmissa esitettyä korkeammiksi.

Perusteellisemmin asiaa on käsitelty kunnallisanalan kehittämissäätiön Kunnat ja kilpailu -tutkimusohjelmassa tehdyssä tutkimuksessa *Kilpailutuksen näkyvät ja näkymättömät kustannukset* (Rajala, Tammi & Meklin 2008).

Ulkoistaminen – miksi ja miltä osin?

Ulkoistamista (*outsourcing*) on vuosikymmenien aikana käsitelty varsin paljon kansainvälisessä, mutta myös suomalaisessa kirjallisuudessa. Vaikka julkisessa keskustelussa ulkoistaminen nähdään useimmiten julkisorganisaatioiden toimintojen siirtämisenä markkinoille, ovat ulkoistamisen ensimmäiset kokemukset ja tutkimukset markkina-sektorin piiristä. Coasen klassikkoartikkeli (1937) ja Williamsonin monet julkaisut (1975; 1991; 1996) käsittelevät laajasti kustannusten muodostumista yritysten omassa hierarkkisesti järjestetyssä toiminnassa ja yritysten ostaessa tuotteita toisilta yrityksiltä markkinoilla. Suomessa Komulainen julkaisi äskettäin (2010) oikeustieteellisen tutkimuksen, joka käsittelee varsin laajasti ja monipuolisesti ulkoistamista kunnissa. Keskustelu hierarkioista, markkinoista, hybrideistä ja verkostoista koskee yhtä lailla sekä yrityksiä että julkisen sektorin yksiköjä.

Ulkoistaminen ei ole vain standardinomainen toimenpide, vaan se voidaan toteuttaa eri tilanteissa ja sillä voi olla eri asteita (lähemmin Komulainen 2010, 95–159). Ulkoistamisen lähikäsite on yksityistäminen. Näillä on yhteisiä piirteitä, mutta kuten Komulainen (2010, 192) toteaa, oikeudellisesti niitä ei voida sekoittaa toisiinsa. Yksi merkittävä ero ulkoistamisen ja yksityistämisen välillä on omistajuus. Ulkoistamisessa toiminta usein siirtyy ulkopuolisen ohjaukseen määräaikaisella sopimuksella, kun taas yksityistämisessä toiminnan muutos julkisesta yksityiseksi on pysyvä (Fredriksson & Martikainen 2006, 13; yksityistämisestä laajemmin ks. Rasinmäki 1997).

Tässä artikkelissa kohteena on kustannusten laskeminen yleisesti ulkoistamistilanteissa, ja siksi ei ole tarvetta eikä mahdollisuutta ryhtyä pohtimaan ulkoistamisen eri tilanteita ja niihin liittyviä oikeudellisia kysymyksiä perusteellisemmin.

Ulkoistaminen tarkoittaa yksikön tai toiminnan siirtämistä oman organisaation ulkopuolelle. Se on tapahtuma, joka alkaa päätöksen valmistelusta ja päättyy, kun toiminto on siirtynyt toiselle organisaatiolle. Ulkoistamisessa oleellista on se, että olemassa oleva toiminto siirtyy organisaatiolta toiselle. Toiminto on siis olemassa ja organisaatio luopuu

siitä siirtämällä sen toiselle organisaatiolle. Perusmääritelmän mukaan toimintojen ostaminen organisaation ulkopuolelta ei ole ulkoistamista, jos niitä ei ole aikaisemmin hoidettu omana toimintana.

Ulkoistamisen kohteena voi olla erilaisia toimintoja. Organisaation toiminta-ajatusta toteutetaan ydintoiminnoilla, joiden lisäksi organisaatiolla on suuri joukko ydintehtävän toteuttamiseksi välttämättömiä tukitoimintoja. Organisaatiot tuottavat myös lisäpalveluita, jotka eivät ole välttämättömiä ydintehtävän toteuttamisen kannalta, mutta jotka tekevät palvelun käytön miellyttävämmäksi. (Vrt. Grönroos 1987.) Ulkoistamisen perusoppien mukaan organisaation ei pitäisi ulkoistaa ydintehtäviä. Varoitukset ydintehtävien ulkoistamisesta johtuvat siitä, että ulkoistamisessa ydinpalvelua koskeva tieto ja osaaminen saattavat heikentyä ja tuotekehittely siirtyä organisaation ulkopuolelle. Ydintoiminnan ulkoistamisessa on se vaara, että organisaatiosta tulee liian riippuvainen muiden organisaatioiden toiminnasta. Jos tehtävä ei jostain syystä enää kiinnosta ulkopuolista organisaatioita, kunta joutuu organisoimaan tehtävän omaksi toiminnakseen.

Huomionarvoista on myös se, että ulkoistamisessa koko palvelujen hoitamiseen vaadittava asiantuntemus on oltava kahdella organisaatiolla. Hierarkiassa toimintaan kuuluva asiantuntemus on pääosin hierarkian sisällä. Ulkoistetussa toiminnassa asiantuntemusta on oltava sekä kunnalla tilaajana että ulkoisella tuottajalla. Koko toimintoa ei voida ulkoistaa, vaan osan asiantuntemuksesta on aina jätävä ulkoistavaan organisaatioon.

Ulkoistamisessa oletus on, että ulkopuolinen organisaatio voi toteuttaa toiminnon edullisemmin kuin oma organisaatio. Edullisuutta aikaansaavia perusteita on useita, joista yksi on suuruuden ja pienuuden ekonomia. Ulkoistetulla yksiköllä voi olla suuruuden tuomia mittakaavaetuja (*economies of scale*) tai yhdistelmäetuja (*economies of scope*). Mittakaavaedut syntyvät siitä, että samoilla kiinteillä kustannuksilla voidaan tuottaa suurempi määrä palveluja. Yhdistelmäedut syntyvät ensisijaisesti toimintojen monipuolisesta toteuttamisesta. Kun kunta tuottaa tukipalveluja omassa organisaatiossaan tai ehkä jopa organisaationsa jokaisessa palveluyksikössä, mittakaavaetuja ei pääse syntymään.

Jokaisen tukipalveluyksikön on pidettävä yllä kapasiteettia ja riittävää ammattitaitoa, hoidettava tarvittavat varajärjestelyt jne. Pienuuden ekonomia taas syntyy usein joustoista, joita yrittäjävetoiset pienyritykset tarjoavat. Kunnassa esimerkiksi tukitoiminnasta tulee ulkoistetun yksikön ydintoimintaa, jonka kehittäminen ja ylläpitäminen on tämän yksikön elinehto.

Ulkoistaminen saattaa myös tuoda uusia jännitteitä. Yritysten ja kunnan palvelujen dynamiikka ja toimintaan ryhtymisen ehdot sekä toiminnan strategiset kehittämistavoitteet ovat erilaisia. Yritykset tuottavat palveluja, jos niistä saa tavoitellun voiton. Yritysten dynamiikkaan kuuluu liikevaihdon ja sen seurauksena voiton kasvattaminen, minkä vuoksi yritykset kehittävät tuotteita aktiivisesti. Kuntien toiminnan dynamiikka on jonkin verran erilainen. Kunnat eivät yleisesti ottaen pyri aktiivisesti lisäämään palveluja, vaan päinvastoin vähentämään. Tästä tavoitteiden ristiriidasta voi palvelujen ulkoistamisen jälkeen syntyä kunnalle kustannuspaineita.

Relevantit, näkyvät ja näkymättömät kustannukset – miten kustannukset on otettava huomioon

Käsitteet

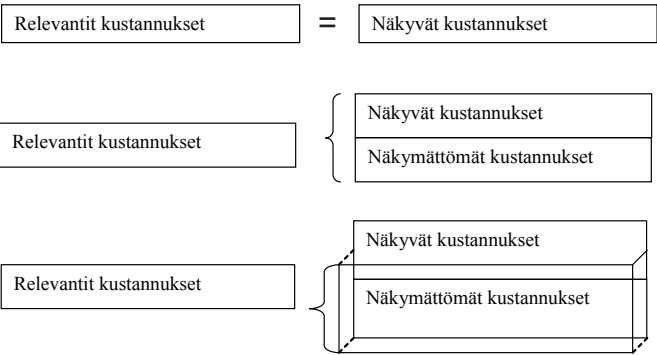
Ulkoistamisen päätöstilanteissa on vaarana, että osa todellisista kustannuksista jää näkymättömiksi. Tämä voi aiheuttaa sen, että tavoiteltu tuloksellisuus (taloudellisuus ja vaikuttavuus) voi todellisuudessa olla näkyvää tuloksellisuutta huonompi. Kirjallisuudessa käsitellään näkymättömiä kustannuksia erilaisissa konteksteissa. Organisaation tehotto-
muuteen viittaavista kustannuksista käytetään nimitystä piilokustannus (*hidden cost*) ja tiettyyn päätöstilanteeseen, esimerkiksi ulkoistamis- tai kilpailuttamistilanteisiin liittyvistä kustannuksista käytetään termiä näkymätön kustannus (*invisible cost*). (Laajemmin Rajala, Tammi & Meklin 2008.) Tässä artikkelissa ollaan kiinnostuneita jälkimmäisistä.

Ulkoistamistilanteissa erotetaan kolmenlaisia kustannuksia, joita havainnollistaa kuvio 1.

Relevanteilla kustannuksilla tarkoitetaan päätöstilanteessa kunta-konsernin ja kuntalaisen kannalta oleellisia ”oikeita” ja ”kaikkia” kus-tannuksia. Relevanttien kustannusten kokonaisuuden esiin saaminen on käytännössä ideaalitavoite. Ulkoistamispäätöksiä varten laaditaan kustannusarvioita ja -laskelmia, joiden tuottamaa kustannusinformaa-tiota kutsutaan näkyviksi kustannuksiksi. Tällaiset kustannukset voivat näkyä esimerkiksi ostettujen palvelujen hintoina tai talousarviossa eri yksiköille tai toiminnoille suunnattuina määrärahasummina. Nämä siis nostetaan esille päätöksentekotilannetta varten. Kaikki kustannukset eivät ole esillä päätöksentekotilanteessa, vaikka ne ovat relevanteja ul-koistamista koskevassa päätöstilanteessa. Näitä kustannuksia kutsutaan näkymättömiksi kustannuksiksi. Ulkoistamistilanteissa näkymättömät kustannukset voivat olla

- ennalta arvaamattomia tai hankalasti ennakoitavissa olevia tai
- tiedossa tai ennakoitavissa olevia, mutta jätetty jostain syystä tarkastelun ulkopuolelle.

Relevanttien, näkyvien ja näkymättömien kustannusten suhteet voivat periaatteessa olla seuraavanlaisia:



Kuvio 1. Relevanttien, näkyvien ja näkymättömien kustannusten suhteet (Rajala, Tammi & Meklin 2008, 63)

Jos päätöstilanteet on hahmotettu oikein, pitäisi päätöstä koskevassa kustannusinformaatiossa olla mukana kaikki relevantit kustannukset. Silloin relevantit kustannukset ovat kaikki näkyviä kustannuksia. Kuvion keskimäinen vaihtoehto esittää tilannetta, jossa osa kustannuksista jää päätöstilanteessa näkymättömäksi. Silloin relevantit kustannukset ovat näkymättömien ja näkyvien yhteenlaskettu summa. Kuvion alaosassa esittää tilannetta, jossa näkymättömien kustannusten lisäksi vain osa näkyvistä kustannuksista on relevantteja kustannuksia. Tällainen tilanne on tyypillinen esimerkiksi silloin, kun oman palvelutuotannon yksikkökustannuksia verrataan ulkopuolelta ostetun palvelun hintaan. Oman tuotannon kustannuksiin saattaa sisältyä sellaisia kustannuksia, jotka ovat toimintatavasta riippumattomia (ks. tarkemmin luku *Näkymättömät kustannukset toimintatapojen kustannusrakenteissa*) tai kun osa oman palvelutuotannon kustannuksista on kiinteitä kustannuksia, jotka eivät poistu ulkoistamisen yhteydessä.

Kustannukset kunnalle, palveluyksikölle ja kuntalaiselle

Ulkoistamisen kustannukset voivat kohdistua kolmelle taholle.

- a. Ulkoistettava palveluyksikkö tai toiminto
- b. Kuntakonserni
- c. Kuntalainen

Ulkoistettavan yksikön tai toiminnon kustannukset voivat kohdistua itse ulkoistettavaan yksikköön tai toimintoon, muihin kunnan yksiköihin kuntakonsernissa tai kuntalaisiin. Ulkoistamiseen liittyvien laskelmien sudenkuoppa on sisällyttää laskelmiin vain palveluyksikön tai toiminnon näkyvät kustannukset. Muille yksiköille, toimintoille tai kuntalaisille mahdollisesti aiheutuvat kustannukset jäävät silloin näkymättömiksi.

Ulkoistamisen kustannukset pitäisi laskea kuntakonsernin ja kuntalaisen näkökulmasta. Veronmaksajien kannalta tärkeitä eivät ole palvelun yksikkökustannukset, vaan kunnalle aiheutuvat kokonais-

kustannukset. Kuntaorganisaatio voi myös minimoida kustannuksensa ja siirtää niitä kuntalaisille, jolloin ulkoistaminen näyttää kunnalle edulliselta, mutta kuntalaisten kustannukset itse asiassa kasvavat.

Kokonaisuuden kannalta tärkeintä on toiminnan taloudellisuus ja vaikuttavuus. Palvelu voi olla taloudellisesti tuotettu, mutta sen vaikuttavuus voi olla heikko. Vaikuttavuustietoja on vaikeampi hankkia kuin taloudellisuustietoja, sillä vaikuttavuudesta on käytännössä hankalaa, ellei mahdotonta, hankkia kaikkia oleellisia tietoja. Esimerkiksi peruskoulun vaikuttavuus voi ulottua kymmenien vuosien päähän.

Näkymättömät kustannukset toimintatapojen kustannusrakenteissa

Jotta voidaan tunnistaa relevantit kustannukset, on tarkasteltava, missä kustannukset syntyvät ja mitkä niistä pitäisi ottaa huomioon ulkoistamistilanteessa. Kustannusten jäsentelyä havainnollistaa kuvio 2.

Hierarkkisen toimintatavan ja markkinasuuntautuneiden toimintatapojen kustannusrakenteet

	Hierarkkinen toimintatapa	Markkinasuuntautuneet toimintatavat
Ohjauksen transaktio-kustannukset	Toimintatavasta riippumattomat kustannukset	
	1. Politiikka- ja demokratiakustannukset	1. Politiikka- ja demokratiakustannukset
	2a. Keskushallinnon kustannukset (osa)	2. Keskushallinnon kustannukset (osa)
	Toimintatavasta riippuvat kustannukset	
	2b. Keskushallinnon kustannukset (osa) 3. Operatiivisen johtamisen kustannukset	3. Tilaamisen kustannukset
Tuotteen kustannukset	4. Kunnan valmistaman tuotteen kustannukset	4. Tuotteen ostohinta

Tuotteiden laajuus- ja sisältöerot
Kustannusten kohdistuminen toimijoille

Kuvio 2. Toimintatavoista riippuvat ja riippumattomat kustannukset (Rajala, Tammi & Meklin 2008, 85)

Poistuvat ja lisääntyvät kustannukset

– toimintatavasta riippuvat ja riippumattomat kustannukset

Ulkoistaminen on muutostilanne, jossa kunta luopuu omasta hierarkkisesta tuotannostaan ja siirtyy hankkimaan palvelun kuntaorganisaation ulkopuolelta. Muutostilanteessa oleellista on se, mitkä kustannukset poistuvat kuntakonsernilta, ja mitä mahdollisia uusia kustannuksia tulee tilalle.

Ulkoistamisessa, kuten aina muutostilanteissa, kustannukset eivät muutu (keskimääräisellä) yksikkökustannuseriaatteella, vaan rajakustannuseriaatteella. Ulkoistamistilanteessa yksi sudenkuoppa on se, että omasta tuotannosta lasketaan tuotteiden yksikkökustannukset omakustannuseriaatteella, johon sisältyvät välittömien kustannusten lisäksi välillisten kustannusten sisältämät yleiskustannuslisät. Ulkoistettaessa kaikki omakustannuseriaatteella lasketut yksikön tai toiminnon kustannukset eivät poistu. Tällä tavalla laskettuna kustannukset näyttävät ulkoistetun palveluyksikön kannalta alenevan, mutta eivät todellisuudessa alene, kun asiaa tarkastellaan koko kuntakonsernin kannalta.

Relevanttien kustannusten tunnistamiseksi kuviossa 2 tarkastellaan kustannuksia kahdesta näkökulmasta: toimintatavasta riippumattomien ja riippuvien kustannusten sekä ohjaus- ja tuotantokustannusten näkökulmasta. Ulkoistamistilanteessa on tärkeä erottaa toimintatavasta riippumattomat ja toimintatavasta riippuvat kustannukset. Relevantteja kustannuksia ulkoistamistilanteessa ovat toimintatavasta riippuvat kustannukset.

Tuotteen kustannukset ja ohjauksen transaktiokustannukset

Toimintatavasta riippuvat ja riippumattomat kustannukset voidaan jakaa tuotteen valmistuskustannuksiin ja ohjauksen kustannuksiin. Ulkoistamistilanteessa kummallakin kustannusryhmällä on merkitystä.

Toimintatavasta riippuvista kustannuksista selvin ryhmä ovat itse palvelun tuottamisen kustannukset (vrt. kuvio 2, kohta 4). Ulkoistamistilanteessa vertailun kohteena ovat ulkopuolisen tuottajan tarjoamien palvelujen ostohinnat. Omasta tuotannosta pitää laskea vastaavan tuotteen valmistuskustannukset. Oman tuotannon relevanttien kustannusten laskemisessa on kunnissa ulkoistamistilanteisiin liittyviä ongelmia. Mitä kustannuksia otetaan mukaan? Hyvin usein pyritään laskemaan omalle tuotannolle omakustannusarvo (OKA). Se sisältää kaikki kustannukset, jotka syntyvät tuotannon tekijöiden hankkimisesta ja käyttämisestä tuotteiden valmistuksessa. Tuotteiden valmistuskustannusten rakenteet saattavat merkittävästi vaihdella.

Välittömien kustannusten laskemisessa ei juuri ole ongelmia. Ongelmat ovat välillisten kustannusten laskemisessa, mukaan lukien erityisesti pääomakustannukset, sisäiset veloitukset ja yleiskustannuslisät. Pääomakustannuksiin kuuluvat käyttöomaisuuden poistot ja sidotun pääoman korot, ja joskus niihin luetaan myös käyttöomaisuuden vakuuttamisesta aiheutuvat kustannukset. Poistojen laskeminen on tärkeää tilanteessa, jossa selvitetään esimerkiksi palvelun hinta yhteistoiminta-alueella. Kunnat ovat yhä useammin ryhtyneet käyttämään sisäisiä vuokria, joiden tarkoitus on korvata tilojen pääomakustannukset. Ulkoistamistilanne saattaa olla sellainen, että kunta ulkoistaa toiminnon, mutta vuokraa tilat ulkoiselle tuottajalle. Tässä tapauksessa vertailulaskelmassa esitettyjen vuokrien pitäisi olla yhtä suuret sekä omalle toiminnalle että ulkopuoliselle organisaatiolle. Jos kunnalla on liikaa tilakapasiteettia ja ulkoistaminen jopa lisää sitä, kunnan kannalta ei ole mielekästä laskea edullisuusvertailussa vuokra-kustannuksia omaan toimintaan, sillä ne ovat kustannuksia, jotka eivät poistu ulkoistettaessa. Usein kuntien kirjanpidossa tehdyt poistot ovat alimitoitettuja toiminnan jatkuvan ylläpidon näkökulmasta.

Kuntien oman tuotannon kustannuksiin sisällytetään usein edellä käsiteltyjä toimintatavasta riippumattomia kustannuksia. Ulkoistamisen kannattavuutta selvittäessä nämä eivät ole relevantteja kustannuksia. Ne ovat sen sijaan relevantteja silloin, kun palveluja myydään kuntaorganisaation ulkopuolelle.

Sisäisten veloitusten luonne on yksi huomioon otettava seikka. Palveluyksikön tai toiminnon kannalta, esimerkiksi hinnoittelutilanteissa, kustannukset pitäisi ottaa mukaan, mutta ulkoistamistilanteessa ja koko kunnan näkökulmasta relevantteja kustannuksia on ajateltava toisella tavalla. Jos sisäisiä veloituksia tekevien palveluyksikköjen kustannukset ovat kiinteitä, kuntakonsernin kustannukset eivät vähene, minkä vuoksi ne eivät ole relevantteja ulkoistamistilanteessa. Jos taas veloittavien yksikköjen kustannukset ovat muuttuvia, ne poistuvat toiminnan ulkoistamisesta.

Ohjauksen kustannuksista osa on selvästi toimintatavasta riippumattomia kustannuksia, osa toimintatavasta riippuvia transaktiokustannuksia.

Toimintatavasta riippumattomia kustannuksia kunnissa ovat erityisesti politiikka- ja demokratiakustannukset. Ne eivät merkittävästi muutu sen mukaan, tuottaako kunta itse palvelut omassa hierarkkisessa organisaatiossaan vai ostaako se palvelut ulkopuolelta. Tämä tietysti riippuu siitä, mitä kustannuksia politiikka- ja demokratiakustannuksiin luetaan. Suppeimman määritelmän mukaan näitä kustannuksia ovat demokraattisen järjestelmän ylläpitämisestä, kuten kokouspalkkioista, vaaleista ja luottamushenkilöiden toiminnasta, aiheutuvat menot. Laajimmillaan politiikka- ja demokratiakustannuksiksi luetaan myös ”politikoinnista”, kuten asioiden jarruttamisesta, kunnan kannalta epäedullisista päätöksistä tai tekemättä jättämisestä, aiheutuvat kustannukset.

Myös pääosa kunnan keskushallinnon kustannuksista on toimintatavasta riippumatonta, mutta osa keskushallinnon tehtävistä voi muuttua toimintatavan mukaan. Keskushallinnon tarjoamat tukipalvelut, esimerkiksi palkkahallinnon ja henkilöhallinnon kustannukset, voivat laskea siksi, että nämä tehtävät vähentyvät ulkoistamisen seurauksena. Voi myös olla, että kustannukset eivät alene, koska tuotannon tekijöiden määrä, lähinnä henkilöstö, ei vähene, vaan organisaatioon syntyy käyttämätöntä kapasiteettia.

Osa ohjauksen kustannuksista riippuu selvästi toimintatavasta. Omassa tuotannossa on joukko hierarkkisen ohjauksen kustannuksia,

jotka sijoittuvat kunnassa pääasiassa toimialatasolle. Näistä kustannuksista suuri osa poistuu ulkoistettaessa, mutta tilalle tulevat ulkoistamisen ja siitä seuraavan toiminnan transaktiokustannukset. Nämä jäävät ulkoistamistilanteessa usein huomiotta.

Taloustieteellisessä keskustelussa on parin viimeksi kuluneen vuosikymmenen aikana ollut yhtenä keskeisenä teemana transaktiokustannukset (*transaction cost analysis*, TCA). Suomenkielisissä tutkimuksissa puhutaan transaktiokustannusten ohessa vaihdantakustannuksista tai liiketoimintakustannuksista. Perusajatuksia esitti Coase (1937) klassisessa artikkelissaan, jossa hän käsitteli ”firmaa” ja ”markkinoita” vaihtoehtoisina järjestelminä, joissa vaihdannan kustannukset eroavat toisistaan. Transaktiokustannusteorian perusajatus on, että tuotteen valmistuksessa tai palveluketjussa siirto vaiheesta toiseen aiheuttaa kustannuksia. Tällöin syntyvät sekä transaktio että transaktiokustannukset. Williamson (1996, 379) määrittelee transaktion seuraavasti: *”A transaction occurs when a good or service is transferred across a technologically separable interface. Transactions are mediated by governance structures (markets, hybrids, hierarchies)”*.

Uudemmassa organisaatioiden toimintaa koskevassa tutkimuksessa transaktiokustannuksia pidetään seurauksena siitä, että ihmiset ja organisaatiot ovat toisistaan riippuvaisia. Kun ne neuvottelevat, suuntaavat ja hallitsevat keskinäisiä suhteitaan, syntyy kustannuksia. Organisaatiot pyrkivät minimoimaan ulkopuolelta hankittavien resurssien vaihdantakustannuksia, samoin kuin organisaation sisäisen vuorovaikutuksen kustannuksia. Näistä sisäisistä transaktiokustannuksista käytetään kirjallisuudessa nimitystä byrokratiakustannukset (Jones 2004, 82–85). Niihin sisältyvät neuvottelut, sopimusten tekeminen, suunnittelu ja valvonta (Nooteboom 1993). Palvelujen ulkoistamisessa syntyy joukko ulkoisia transaktiokustannuksia. Nämä kustannukset ovat tilaaja- ja ostotoiminnan kustannuksia, jotka syntyvät muun muassa tarjouspyyntöjen suunnittelusta ja vertailusta, ostosopimusten tekemisestä, asioinnista markkinaoikeudessa ja siitä johtuvista täydennyssopimuksista, sopimusten valvonnasta ja mahdollisesta toimittajien vaihtamisesta.

Ulkoistamistilanteessa kaikki transaktiokustannukset, sekä oman palvelutuotannon byrokraatiakustannukset että vaihdantakustannukset ulkopuolisten kanssa ovat relevantteja kustannuksia. Oman palvelutuotannon byrokraatiakustannusten pitäisi poistua, mutta tilalle tulevat vaihdannan aiheuttamat transaktiokustannukset. Oman palvelutuotannon byrokraatiakustannukset on helpompi selvittää, kun taas ulkoistetun toiminnan transaktiokustannukset ovat usein ennalta arvaamattomia. Oman toiminnan byrokraatiakustannukset ja ulkoistetun toiminnan transaktiokustannukset saattavat myös olla yhtä suuret, esimerkiksi silloin, jos sama hallintohenkilöstö hoitaa ulkoistetussa toiminnassa tilaajapuolen toimintoja. Käytännön ulkoistamistilanteessa transaktiokustannukset jäävät helposti näkymättömiksi, vaikka niillä saattaa olla laajat kustannusvaikutukset. Käytännön esimerkeissä transaktiokustannusten määrä näyttää vaihtelevan.

Oikean vertailutilanteen laatiminen vähentää sudenkuoppia

Rajalan, Tammen ja Meklinin (2008) raportissa on käyty läpi joukko esimerkkitapauksia ulkoistamisesta ja toimintojen kilpailuttamisesta. Seuraavassa esitellään näistä muutamia tapauksia, joissa näkyvät kustannukset eivät vastaa relevantteja kustannuksia.

Yksi esimerkki havainnollistaa tilannetta, jossa toiminnan ulkoistaminen näyttää edulliselta kuntakonsernin näkökulmasta, mutta sen seurauksena kuntalaisten kustannukset kasvavat. Kun kuntalaiset eivät tästä syystä hyväksy kunnan järjestämää ulkoistettua palvelua, kunta joutuu selvittämään uusia toimintavaihtoehtoja. Tämä aiheuttaa kunnalle merkittäviä transaktiokustannuksia.

Näkymättömistä kustannuksista on myös kyse silloin, kun kunnan oman tuotannon palvelu ja ulkoistettu palvelu eroavat toisistaan samasta nimestä huolimatta. Kunta esimerkiksi vertaa ulkoistamisen

edullisuustarkastelussa lasten päivähoidon hoitopäivän hintoja, mutta jättää huomiotta sen, että kunta tarjoaa omassa tuotannossaan kokopäivä- ja osapäivähoidon lisäksi vielä vuoro- ja erityispäivähoitoa. Uuden sopimuksen tekeminen täsmennetyillä palvelusuoritteilla tuo transaktiokustannuksia, ja palvelusuoritteiden monipuolistaminen jälkikäteen korottaa palvelujen hintoja.

Yksi esimerkki näkymättömistä kustannuksista on tilanne, jossa osa toiminnan kustannuksista syntyy muualla kuin toimintaa tekevässä yksikössä. Tästä esimerkkinä voi olla terveysaseman päivystystoiminta. Ulkoistetun päivystystoiminnan kustannukset voivat olla alhaiset, mutta todellisuudessa huomattava osa kustannuksista syntyykin päivystyksen jatkotoimenpiteistä. Jos yksikkö lähettää potilaita (tarpeettomasti) lisätutkimuksiin, kuntakonsernin kustannukset kasvavat. Nämä ovat ulkoistamistilanteessa näkymättömiä kustannuksia.

Nämä esimerkit havainnollistavat sitä, että ulkoistamistilanteessa on ensiarvoisen tärkeää pyrkiä määrittelemään edullisuusvertailutilanne täsmällisesti. Päätöksen pitää perustua relevantteihin kustannuksiin. Osa kustannuksista on ulkoistamisen edullisuusvertailutilanteessa näkymättömiä siksi, että ne ovat ennalta arvaamattomia ja vaikeasti ennakoitavissa, mutta huomattava osa näkymättömistä kustannuksista on mahdollista arvioida jäsentämällä huolellisesti ulkoistamista koskeva edullisuusvertailutilanne.

Lähteet

- Aaltonen, Satu, Heinonen, Jarna, Hildén, Jaana & Kovalainen, Anne 2010. *Yhteistyöstä voimaa? Sosiaali- ja terveyspalveluyritysten yhteistyö ja verkottuminen*. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja. Työ ja yrittäjyys 32/2010. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Aubert, Benoit A., Rivard, Suzanne & Patry, Michel 1996. A transaction cost approach to outsourcing behaviour: Some empirical evidence. *Information & Management* 30, 51–64.
- Barney, Jay B. & Hesterly, William (1996). Organizational Economics: Understanding the Relationship between Organizations and Economic Analysis. Teoksessa Clegg, Stewart R., Handy, Cynthia & Nord, Walter R. (toim.) *Handbook of Organization Studies*. London: Sage.
- Coase, Ronald H. 1937. The Nature of the Firm. *Economica* 4(16), 386–405.
- Fredriksson, Sami & Martikainen, Tuomo 2006. Kilpailuttaminen ja kvasimarkkinat. Teoksessa Fredriksson, Sami & Martikainen, Tuomo (toim.) *Kilpailuttamisen kokemukset. Kunnallisan alan kehittämistä tiön kunnat ja kilpailu sarjan julkaisu nro 1*. Helsinki: Vammalan Kirjapaino Oy.
- Jones, Gareth R. 2004. *Organizational Theory, Design, and Change: Text and Cases*. 4th edition. Upper Saddle River (N.J.): Prentice Hall.
- Komulainen, Mikko 2010. *Ulkoistaminen kunnissa. Oikeudellinen tutkimus ulkoistamisen ilmenemismuodoista ja vaikutuksista sekä ulkoistamisen rajoituksista ja sille asetettavista vaatimuksista yhtenä kunnallisten palvelujen toteuttamismuotona*. Acta-väitöskirja. Acta 221. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.
- Kähkönen, Liisa 2007. *Näennäismarkkinoiden tehokkuuden rajoitteet ja mahdollisuudet paikallishallinnon palveluissa*. Acta Universitatis Tamperensis 1277. Tampere: Tampere University Press.
- Meklin, Pentti 2009. Muuttuuko mikään? Tuloksellisuuden käsitteen monitulkintaisuus julkishallinnossa. Teoksessa Vakkuri Jarmo (toim.) *Paras mahdollinen julkishallinto? Tehokkuuden monet tulkinnat*. Helsinki University Press. Helsinki: Gaudeamus, 31–50.
- Meklin, Pentti (toim.) 2010. *Parasta Artun mitalla? Arviointia Paras-uudistuksen lähtötilanteesta ja kehittämispotentiaalista kunnissa*. Paras-ARTTU-tutkimusohjelman kokoomaraportti. Paras-ARTTU-ohjelman tutkimuksia nro 5. Acta plus -julkaisu. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.
- Määttä, Juhani 2010. *Hybridio rganisaatioiden ja niiden konsernijohtamisen muotoutuminen*. Acta-väitöskirja. Acta 222. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

- Nooteboom, Bart 1993. Firm Size Effects on Transaction Costs. *Small Business Economics* 5(4), 283–295.
- Rajala, Tuija, Tammi, Jari & Meklin, Pentti 2008. *Kilpailutuksen näkyvät ja näkymättömät kustannukset*. Kunnallisanalan kehittämissäätiö KAKS. Kunnat ja kilpailu -sarjan julkaisu nro 11. Vammala: Vammalan Kirjapaino Oy.
- Rasimäki, Jorma 1997. *Yksityistäminen kunnallishallinnossa: hallinto-oikeudellinen tutkimus yksityistämisen oikeudellisista taustoista, edellytyksistä, rajoituksista, muodoista ja vaikutuksista*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.
- Rindfleisch, Aric & Heide, Jan B. 1997. Transaction Cost Analysis: Past, Present, and Future Applications. *Journal of Marketing* 61(4), 30–54.
- Robbins, L. 1945. *An Essay on the Nature and Significance of Economic Science*. 2nd edition, revised and extended. London: Macmillan and co. limited.
- Suomen Kuntaliitto 2010. *Kuntapalvelujen pelastusohjelma 2010–2013*. Kuntaliitto 10.2.2010. Helsinki.
- Suomen virallinen tilasto 2011. Tilastokeskuksen PX-Web-tietokannat. Julkinen talous, kuntien ja kuntayhtymien talous ja toiminta 2009. http://pxweb2.stat.fi/Dialog/varval.asp?ma=010_ktt_tau_107_fi&ti=Kuntien+tunnusluvut+2009&path=../Database/StatFin/jul/ktt/2009/&lang=3&multilang=fi 10.4.2011.
- Valtiovarainministeriö 2010a. *Finanssipolitiikan linja – Kuntatalouden vakausta ja kestävyys*. Valtiovarainministeriön julkaisuja 42/2010. Kunnat, Helsinki.
- Valtiovarainministeriö 2010b. *Julkinen talous tienhaarassa. Finanssipolitiikan suunta 2010-luvulla*. Valtiovarainministeriön julkaisuja 8/2010. Taloudelliset ja talouspoliittiset katsaukset, Helsinki.
- Valtiovarainministeriö 2010c. *Julkinen talouden valinnat 2010-luvulle*. Valtiovarainministeriön julkaisuja 49/2010. Taloudelliset ja talouspoliittiset katsaukset, Helsinki.
- Valtiovarainministeriö 2010d. *Kunnan toiminta kilpailutilanteessa markkinoilla ja toiminnan yhtiöittäminen*. Valtiovarainministeriön julkaisuja 33/2010. Kunnat, Helsinki.
- Valtiovarainministeriö 2010e. *Peruspalveluohjelma 2011–2014*. Valtiovarainministeriön julkaisuja 21a/2010. Kunnat, Helsinki.
- Virkkunen, Henrik 1970. *Teollisen kustannuslaskennan perusteet ja hyväksikäyttö I–II*. Helsinki: Kyriiri Oy.
- Williamson, Oliver E. 1975. *Markets and Hierarchies*. New York: Free Press.
- Williamson, Oliver E. 1991. Comparative Economic Organization: The Analysis of Discrete Structural Alternatives. *Administrative Science Quarterly* 36, 269–296.
- Williamson, Oliver E. 1996. *The Mechanisms of Governance*. New York: Oxford University Press.

KUNTAKONSERNIN TALOUSOHJAUS JA PÄÄTÖKSENTEKOA TUKEVA LASKENTATOIMI

Pasi Leppänen

Johdanto

Kunnat ja kuntayhtymät voivat pääosin itse päättää, miten palvelut kuntalaisille järjestetään: mitä palveluja toteutetaan kunnan omana toimintana, mitä järjestetään yhdessä muiden kuntien kanssa kuntayhtymissä tai isäntäkunnan toteuttamana ja mitä siirretään muiden yhteisöjen, esimerkiksi perustetun yhtiön hoidettavaksi. Kuntalain mukaan kunta hoitaa sille laissa säädetty tehtävät itse tai yhteistoiminnassa muiden kuntien kanssa. Tehtävien hoidon edellyttämiä palveluja kunta voi hankkia myös muilta palvelujen tuottajilta. (Kuntalaki 2.3 §.)

Vain yksittäisissä tapauksissa lainsäädäntö rajoittaa palvelujen organisointia. Esimerkkejä toiminnan organisoinnin sääntelystä ovat velvoite järjestää pelastustoimi alueellisesti (laki pelastustoimen alueiden muodostamisesta 3 §), velvollisuus eriyttää kunnan vesilaitos kunnan kirjanpidossa (vesihuoltolaki 20 §) ja eräät säännökset toimivaltaisesta viranomaisesta (esimerkiksi sosiaalihuoltolaki 6 §, 10 §).

Kunta- ja palvelurakenneuudistuksen yhteydessä annetut säännökset tiettyä asukaspohjaa edellyttävistä yhteistoiminta-alueista ovat muuttaneet voimakkaasti kuntien ja kuntayhtymien rakenteita. Kunnassa tai yhteistoiminta-alueella, joka huolehtii perusterveydenhuollosta ja siihen kiinteästi liittyvistä sosiaalitoimen tehtävistä, on oltava vähintään noin 20 000 asukasta. Lisäksi kunnassa tai yhteistoiminta-

alueella on oltava vähintään noin 50 000 asukasta, jotta sille voidaan myöntää ammatillisesta koulutuksesta säädetyn lain mukainen ammatillisen peruskoulutuksen järjestämislupa (laki kunta- ja palvelurakennuudistuksesta 5 §). Lainsäädännön perusteella on syntynyt useita yhteistoiminta-alueita ja uusia kuntayhtymiä. Yhteistoiminta-alueita on usein toteutettu niin sanotulla isäntäkuntamallilla, jossa yksi alueen kunta toimii palvelujen tuottajana myyden palveluja muille alueen kunnille. Toisaalta kuntaliitoksissa on syntynyt suurempia peruskuntia, ja aiemmin toimineita kuntayhtymiä on joko kuntaliitosten yhteydessä tai muista syistä lakkautettu.

Kuntien ja kuntayhtymien juridisten kokonaisuuksien sisällä on viime vuosina yhä enemmän organisoitu toimintoja nettobudjetoituihin yksiköihin, palvelukeskuksiin ja liikelaitoksiin. Osin nämä sisäiset organisointimallit ovat lainsäädännössä säädeltyjä ja osin suosituksiin pohjautuvia johtamismalleja. Kunnallista liikelaitosta koskevat säännökset lisättiin kuntalakiin vuonna 2007 (kuntalaki 87 a §), ja nettobudjetoituja yksiköitä koskevia suosituksia on annettu Kuntaliiton talousarviosuosituksessa (Suomen Kuntaliitto 2000, 7). Lisäksi ohjeita liiketoiminnan käsittelystä taseyksikkönä ja laskennallisesti eriytettyinä yksikkönä on annettu Kuntaliiton suosituksessa liiketoiminnan eriyttämisestä (Suomen Kuntaliitto 2001, 13–15). Useassa kunnassa on otettu käyttöön tilaaja-tuottajamalli, joka korostaa kunnan roolia palvelujen järjestäjänä. Tyypillinen piirre sisäisille organisointimalleille on se, että niissä määrärahaohjauksen sijaan korostetaan kannattavuuden seuranta. Kannattavuuden seurannan tekee mahdolliseksi palvelujen tuotteistaminen ja tuottojen muodostuminen tuotettujen palvelujen perusteella. Yksiköiden tulee omilla palveluista ansaituilla tuotoillaan kattaa toiminnasta aiheutuneet kulut.

Erilaisuus kuntien ja kuntayhtymien toiminnan organisoinnissa on kasvanut. Kunnan talouden tarkastelussa ja muussa laskentatoimessa päähuomio on kuitenkin usein pelkän kunnan tai kuntayhtymän juridisessa kokonaisuudessa, eikä toiminnan organisoinnin eroja aina ole otettu huomioon.

Toisaalta erilaiset sisäisen organisoinnin vaihtoehdot ovat saattaneet johtaa yksiköiden talouden seurannan korostumiseen kokonaisuuden kustannuksella, jolloin on pahimmillaan syntynyt kunnan tai kuntayhtymän sisäistä osaoptimointia. Kunnan tai kuntayhtymän talouden kokonaisuuden hahmottaminen voi sisäisen organisoitumisen vuoksi tulla hankalaksi. Sisäisen hinnoittelun roolia talouden ohjauksessa ei ole tuotu systemaattisesti päätöksenteossa esiin. Tilaa- ja -tuottajamalli lisää sisäisten ostojen määrää, jolloin yksikkötasolla tarkasteltuna menot painottuvat palvelujen ostoihin. Liikelaitoksille asetetaan talousarviossa tuottovaatimuksia ja ylijäämätavoitteita, jotka otetaan huomioon liikelaitoksen palvelujen hinnoittelussa ja jotka voivat vaikeuttaa kokonaiskustannusten laskentaa.

Monimutkaistunut toimintojen organisointi luo siis haasteita talouden ohjaukselle. Tässä artikkelissa käydään läpi sellaisia kunnan talouden osa-alueita, joissa pelkän kunnan tai kuntayhtymän kokonaislukujen tai palvelukohtaisten kustannusten tarkastelun sijasta on perustelua ottaa huomioon kunta- tai kuntayhtymäkonsernin näkökulma. Artikkelin tavoitteena on kuvata, millä tavoin kunnan tai kuntayhtymän kokonaislukujen tai palvelukohtaisten kustannusten tarkastelu voi johtaa väärin johtopäätöksiin taloudesta tai sen osa-alueista ja millä tavoin konsernitason tarkastelu voi olla hyödyllistä. Artikkelissa esitetään myös ehdotuksia kunnan tai kuntayhtymän talouden ohjauksen kehittämiseksi. Kunta-sanalla viitataan jatkossa myös kuntayhtymiin. Talouden suunnitteluun liittyvä talouden tasapainottamisvelvoite ei kuitenkaan koske kuntayhtymiä (kuntalaki 86 §).

Kunta ja kuntakonserni

Kunta voi toiminnan ja talouden ohjaamisessa käyttää hyödykseen erilaisia tulosyksikköorganisaatioiden muotoja oman juridisen kokonaisuutensa sisällä tai johtaa toimintaa tuotteistettujen palvelujen

vaihdannan avulla. Yksiköihin, jotka rahoittavat toimintaansa pääosin asiakkailta perittävien maksuin, on perinteisesti sovellettu nettobudjetointia. Enenevässä määrin on alettu seurata myös yksiköihin sitoutunutta pääomaa muodostamalla taseyksiköitä. Kunnan sisäisessä tilaaja-tuottajamallissa valtuusto myöntää tilaajayksiköille määrärahat, jotka käytetään palvelujen hankintaan joko kunnan omilta tuotantoyksiköiltä tai ulkopuolisilta markkinoilta.

Kuntalakiin lisättiin vuonna 2007 säännökset kunnallisesta liikelaitoksesta (kuntalaki 10 a luku). Kunnallinen liikelaitos tarkoittaa sekä kunnan tai kuntayhtymän liikelaitosta että liikelaitoskuntayhtymää. Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitos ei ole itsenäinen oikeushenkilö, vaan osa omistajansa hallintoa ja taloutta. Liikelaitos saa muihin yksiköihin verrattuna itsenäisemmän aseman ja päätösvaltuudet. Liikelaitoksen johtokunnan ja johtajan tehtävistä ja asemasta on säännöksiä kuntalaissa, ja näitä voidaan täydentää kunnan omin johtosäännöin sekä talousarvion sitovuussäännöksin. Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen tuottoja, kuluja, omaisuutta ja pääomia seurataan kuin kyse olisi itsenäisestä yksiköstä, vaikka se on juridisesti osa omistajansa taloutta. Olennaista on, että liikelaitoksella on oma yli- tai alijäämä, jonka kertymistä seurataan tilikaudesta toiseen. Taseyksiköllä tarkoitetaan kunnan yksikköä, jolle laaditaan omat tilinpäätöslaskelmat. Myös taseyksiköt ovat kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen tavoin kunnan sisäisen organisoinnin muotoja.

Kunta voi siirtää toimintojaan myös kunnasta erillisen itsenäisen oikeushenkilön hoidettavaksi. Kuntayhtymät ovat kuntalain mukaisia kuntien yhteistoiminnan muotoja (kuntalaki 76 §), ja ne ovat osin kunnille pakollisia. Myös liikelaitoskuntayhtymät ovat oikeudelliselta muodoltaan kuntayhtymiä. Tavallinen ulkoisen organisoinnin muoto on osakeyhtiö, mutta toimintoja on siirretty myös yhdistys-, säätiö- ja osuuskuntamuotoisina hoidettaviksi.

Toiminnan ohjaamisen kannalta kunnan sisäisten ja ulkoisten organisointimallien välillä on merkittävästi eroja, kun taas erot sisäisten tai ulkoisten mallien kesken ovat pieniä. Ohjauksen välittömyys on merkittävin malleja erottava tekijä: kunnan sisäiset organisointimallit

ovat suoraan valtuuston päätösvallan alaisia, kun taas kunnasta erillisiä oikeushenkilöitä voidaan ohjata välillisesti nimittämällä kunnan edustaja yhteisön ylimpään päätöksentekuelimeen, esimerkiksi osakeyhtiön yhtiökokoukseen. Ohjausmalli vaikuttaa myös tavoitteiden sitovuuteen. Valtuusto voi asettaa kunnan omalle organisaatiolle sitovia toiminnallisia ja taloudellisia tavoitteita, joiden noudattamatta jättämisestä voivat tilivelvolliset joutua vastuuseen. Juridisesti itsenäisille yhteisöille asetetut tavoitteet ovat luonteeltaan enemmän omistajan tahdon esille tuomista. Sitovia tavoitteita ei erillisen yhteisön johdolle voida asettaa, koska johdon on toimittava ensisijaisesti yhteisön edun mukaisesti.

Myös talouden ohjaamisen kannalta sisäiset ja ulkoiset toimintojen organisointimallit eroavat toisistaan merkittävästi. Kunnan sisäiset organisointimallit ovat aina mukana kunnan talousarviossa ja tilinpäätöksessä. Näin ollen ne ovat mukana myös silloin, kun arvioidaan talouden tasapainoa. Itsenäiset kunnan ulkopuoliset yhteisöt vaikuttavat kunnan talouteen vain siltä osin kuin niiltä tehdään ostoja, niille myydään suoritteita, niihin sijoitetaan pääomaa, ne jakavat voittoa tai niiden kanssa syntyy saamis- tai velkasuhteita. Konsernitilinpäätöksessä ovat mukana kunnan itsensä lisäksi myös kunnan määräysvallassa olevat yhteisöt sekä osuudet kuntayhtymistä, joissa kunta on jäsenenä.

Toinen talouden kannalta merkittävä ero sisäisten ja ulkoisten organisointimallien välillä liittyy omaisuuden arvonnousujen realisoitumiseen. Kun omaisuutta siirretään kunnan sisällä esimerkiksi perustettavalle liikelaitokselle, omaisuuden kirjanpitoarvoa ei siirron yhteydessä muuteta. Toisaalta jos omaisuutta luovutetaan kunnan ulkoiselle yhteisölle, esimerkiksi perustettavalle yhtiölle apporttina, omaisuuden arvonnousu voi luovutuksen yhteydessä realisoitua luovutusvoittona.

Myös verotuksessa kunnan sisäisiä organisointimalleja käsitellään kuten kuntaa. Kunta on omalla maantieteellisellä alueellaan vapautettu tuloverojen suorittamisesta elinkeinotoiminnan tuloksesta, ja kuntaan sovelletaan arvonlisäverotuksen palautusjärjestelmää (tuloverolaki 21 §, arvonlisäverolaki 130 §). Palautusjärjestelmässä kunta saa hankintoihinsa sisältyvät arvonlisäverot takaisin valtiolta, vaikka hankinnat liittyisivät arvonlisäverottoman toiminnan harjoittamiseen.

Elinkeinotoiminnan osalta ulkoiset organisointimallit ovat itsenäisinä oikeushenkilöinä tuloverotuksen piirissä, ja ne saavat arvonlisäverot valtiolta vähennyksinä vain silloin, kun hankinnat tehdään verolliseen liiketoimintaan. Arvonlisäverotuksen palautusjärjestelmä koskee kuntien lisäksi myös kuntayhtymiä.

Kunnan toimintojen organisointimallien eroja on kuvattu taulukossa 1. Keskeiset erot muodostuvat sisäisten ja ulkoisten organisointimallien välille, ja siksi sisäiset ja ulkoiset mallit on taulukossa esitetty molemmat yhtenä kokonaisuutena.

Taulukko 1. Kunnan sisäiset ja ulkoiset organisoinnin vaihtoehdot

	Sisäiset organisoinnin vaihtoehdot (osa kuntaa)	Ulkoiset organisoinnin vaihtoehdot (erillinen oikeushenkilö)
Malleja	Nettobudjetoidut yksiköt, kunnan sisäinen tilaaja-tuottajamalli, kunnan liikelaitos, taseyksikkö	Kuntayhtymä, liikelaitoskuntayhtymä, osakeyhtiö, yhdistys, säätiö, osuuskunta
Sovellettava lainsäädäntö	Kuntalaki	Asianomainen yhteisölainsäädäntö, esim. osakeyhtiölaki, yhdistyslaki (kuntayhtymässä ja liikelaitoskuntayhtymässä kuntalaki)
Ohjaus	Valtuuston päätösvalan alainen, päätösvaltuuksissa voi olla eroja (suora ohjaus)	Kunnan edustaja yhteisön ylimässä päätöksentekoeleimessä (välillinen ohjaus, määräysvallassa olevissa yhteisöissä konserniohjaus)
Tavoitteiden asettaminen	Sitovat tavoitteet valtuustolta	Tavoitteet omistajan tahdon esille tuomista
Talous	Osa kunnan talousarviota, tilinpäätöstä, mukana talouden tasapainottamisessa	Erillinen talousarvio, oma tilinpäätös, eivät mukana talouden tasapainottamisessa, tytäryhteisöt ja kuntayhtymät mukana konsernitilinpäätöksessä
Luovutusvoittojen realisoituminen omaisuuden siirroissa	Ei	Kyllä
Verotus	Ei tuloverovelvollisuutta omalla maantieteellisellä alueella, oikeus arvonlisäveron kuntapalautuksiin	Tuloverovelvollisuus, ei oikeutta arvonlisäveron kuntapalautuksiin muilla kuin kuntayhtymillä

Kuntakonserniin liittyviä käsitteitä tarkennettiin kuntalain muutoksella, joka tuli voimaan 15.5.2007. Kunta tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin. Tytäryhteisöllä tarkoitetaan yhteisöä, jossa kunnalla on kirjanpitolain mukainen määräysvalta (kuntalaki 16 a §). Kuntalain mukainen konsernin määrittely kattaa siis ainoastaan kunnan määräysvallassa olevat yhteisöt, ja kuntayhtymä voi kuulua kunnan konserniin ainoastaan silloin, jos kunnalla on siinä määräysvalta. Usein suurenkin omistajakunnan päätösvaltaa kuntayhtymässä on rajoitettu kuntayhtymän perussopimuksessa niin, että sillä ei ole määräysvaltaa.

Valtuuston tehtäviin lisättiin kuntalain muutoksella kuntakonsernin toiminnan ja talouden keskeisistä tavoitteista sekä konserniohjauksen periaatteista päättäminen (kuntalaki 13 §). Kunnan konsernijohto vastaa kuntakonsernin ohjauksesta ja konsernivalvonnan järjestämisestä. Konsernijohtoon kuuluvat kunnanhallitus ja kunnanjohtaja sekä mahdolliset muut tytäryhteisöjä koskevia asioita esittelevät tai konsernijohdolle kuuluvista tehtävistä vastaavat johtavat viranhaltijat. Tarkastuslautakunnan on arvioitava tavoitteiden saavuttamista myös kuntakonsernissa sekä huolehdittava kunnan ja sen tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittamisesta (kuntalaki 71 §). Tilintarkastajan tehtäviin lisättiin lainmuutoksella konsernivalvonnan asianmukaisen järjestämisen tarkastaminen (kuntalaki 73 §).

Kuntien konserniohjauksen merkityksestä, sisällöstä ja käytännön toteutuksesta on keskusteltu viime vuosina paljon. Jossakin määrin on myös korostettu sitä, että kunnan johdossa tulee olla yritystalouden osaamista ja kokemusta, jotta johto pystyisi ohjaamaan konsernia asiantuntevasti ja tehokkaasti. Kuntakonsernin yhtiöiden hallitusten jäsenten kelpoisuuteen ja osaamiseen tulee kiinnittää huomiota (Niskakangas, Pönkä & Oksanen 2007, 22). Johtamisen muutostarve on tunnistettu, mutta ratkaisua konsernijohtamisen käytännön toteutukseen ei aina ole löydetty. Puutteita on ollut muun muassa toiminnan ohjaamisessa ja johtamisessa tarvittavan tiedon saannissa (Stenvall & Airaksinen 2009, 63, 70–71). Konsernijohtamisen merkitys käytännön talousjohtamisessa oli kasvanut jo ennen kuntalain konsernia

koskevien säännösten muutosta. Konserni oli alettu nähdä entistä useammin johtamisjärjestelmänä, konserniperiaatteet oli vahvistettu konsernia koskevalla johtosäännöllä, kunnan edustajien valintaan konserniyhteisöissä oli kiinnitetty huomiota, konsernistrategia oli laadittu ja tavoitteita oli asetettu aiempaa enemmän. (Kallio, Martikainen, Meklin & Oulasvirta 2005, 123–124.)

Kunnan toimintakertomuksessa on esitettävä tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta annetun yleisohjeen mukaan selvitys kuntakonsernin toiminnasta ja taloudesta. Selvitykseen tulee sisällyttää yhdistelmä konserniyhteisöistä, selvitys konserniohjauksen järjestämisestä, olennaiset konsernia koskevat tapahtumat, selonteko konserni-valvonnan järjestämisestä, konsernitilinpäätös tunnuslukuineen sekä konsernin henkilöstömäärä. Toimintakertomuksessa annetaan myös selvitys konsernille asetettujen tavoitteiden toteutumisesta. Tavoitteet voivat olla konsernijohdolle, kunnan edustajille konserniyhteisöissä tai tytäryhteisöille asetettuja tavoitteita. (Kirjanpitolautakunnan kunta-jaosto 2009b, 30–41, 46–47.)

Konsernijohtamisen tarve aiheutuu siitä, että itsenäisellä yksiköllä on taipumus differentioitua ja toimia oman etunsa mukaan jopa kuntakonsernin kokonaisuuden edun vastaisesti, jolloin syntyy osaoptimointia. Konsernijohtamisen avulla pyritään toteuttamaan koko kuntakonsernin etu eli taloudellisesti tuotetut ja vaikutukseltaan hyvät palvelut kuntalaisille. (Kallio ym. 2005, 79.)

Kunnan talouden tasapainottaminen

Talouden tasapainottamista koskevat säännökset

Kunnan taloussuunnitelman on oltava tasapainossa tai ylijäämäinen enintään neljän vuoden pituisena suunnittelukautena, jos talousarvion laatimisvuoden taseeseen ei arvioida kertyvän ylijäämää. Jos taseen

alijäämää ei saada katetuksi suunnittelukautena, taloussuunnitelman yhteydessä on päätettävä yksilöidyistä toimenpiteistä (toimenpideohjelma), joilla kattamaton alijäämä katetaan valtuuston erikseen päättämänä kattamiskautena (alijäämän kattamisvelvollisuus). (Kuntalaki 65.3 §.)

Kunnan talousarvio on laadittava siten, että edellytykset tehtävien hoitamiseen turvataan. Vuonna 2006 säännöksiä terävöitettiin siten, että kunnan talousarviossa yhteenlasketun tuloksen suunnittelukaudella eli talousarviovuonna ja sitä seuraavina vuosina tulee olla pääsääntöisesti tasapainossa tai ylijäämäinen. Suunnittelukauden yhteenlaskettu tulos voi olla alijäämäinen, jos aikaisempina tilikausina toteutuneen ja laatimisvuodelle ennakoidun yli- tai alijäämän yhteismäärä on vähintään yhtä paljon positiivinen. Toisaalta jos toteutuneet ja talousarvion laatimisvuonna ennakoidut yli- ja alijäämät ovat yhteen laskettuna negatiivisia, taloussuunnitelmakauden tuloksen on oltava saman verran ylijäämäinen. Jos taloussuunnitelmakausi toimenpiteineen ei riitä alijäämän kattamiseksi, on laadittava erillinen toimenpideohjelma taloussuunnitelmakautta pidemmäksi ajaksi.

Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksille laaditaan kuntalain mukaan oma talousarvio, joka esitetään muun kunnan talousarvion liitteenä (kuntalaki 87 e §). Liikelaitokset ovat osa kunnan taloutta, ja siksi niiden yli- tai alijäämä otetaan huomioon talouden tasapainottamisessa. Kuntaliiton talousarviosuosituksessa onkin jo pitkään suositeltu muun kunnan ja liikelaitosten tiedot sisältävien tuloslaskelmaosan ja rahoitusosan esittämistä talousarviossa (Suomen Kuntaliitto 2000, 33–35). Päätöksentekijän saattaa kuitenkin olla vaikea hahmottaa kunnan talouden kokonaisuutta, kun liikelaitokset esitetään muun kunnan talousarviosta erillisinä.

Kunnan yli- tai alijäämä ja kuntakonsernin yli- tai alijäämä

Talouden tasapainottamista ja alijäämän kattamisvelvollisuutta koskeva säännöstö perustuu kunnan erillistilinpäätökseen eikä konsernitiilinpäätökseen. Esimerkiksi tasapainottamisen lähtökohtana oleva kertyneiden yli- tai alijäämien määrä määritellään suoraan kunnan edellisen vuoden taseesta sekä ennusteesta kuluvaan vuoden talousarvion yli- tai alijäämäksi. Kunnan taseen osoittama kertynyt yli- tai alijäämä ei kuitenkaan ole kaikilta osin neutraali lähtökohta talouden tasapainottamiselle. Toimintojen organisointi heijastuu merkittävästi erillistilinpäätöksen antamaan kuvaan. Kuntakonsernin sisäiset liiketapahtumat voivat vaikuttaa kunnan yksittäisen vuoden tilinpäätökseen sekä aiemmilta vuosilta kertyneisiin yli- tai alijäämiin.

Kun kunta antaa perustamalleen yhtiölle osakkeita vastaan omaisuutta apporttina tai myy yhtiölle omaisuutta, omaisuus arvostetaan käypään arvoon. Käyvän arvon ja kirjanpitoarvon erotuksesta muodostuu kunnan kirjanpitoon luovutusvoittoa tai -tappiota. Merkittävien kunnan toiminnan osien kuten energialiiketoiminnan, vuokra-asuntojen tai vesihuollon yhtiöittämisessä luovutusvoittojen merkitys saattaa olla huomattavan suuri. Nämä luovutusvoitot voivat olla keskeinen selittävä tekijä kunnan aikaisemmilta vuosilta kertyneille ylijäämillä. Yhtiöittämisen tapaan käsitellään kirjanpidossa myös toiminnan siirtämistä kuntayhtymään. Erilaiset linjaukset oman toiminnan ja yhtiöittämisen tai kuntayhtymien perustamisessa ja käytössä voivat näin ollen johtaa hyvin erilaisiin tilanteisiin talouden tasapainottamista koskevien säännösten kannalta. Kertyneiden yli- tai alijäämien määrään vaikuttaa myös se, ovatko luovutusvoitot syntyneet ennen nykyiseen kirjanpitojärjestelmään siirtymistä vuoden 1997 alussa vai sen jälkeen.

Erillisille oikeushenkilöille siirrettyjen toimintojen yli- tai alijäämät eivät ole mukana kunnan talouden tasapainottamisessa. Kunnan omistamiin yhtiöihin tai kuntayhtymiin, joissa kunta on jäsenenä, voi olla kertynyt merkittäviä yli- tai alijäämiä. Esimerkiksi kunnan energiayhtiöillä saattaa olla merkittäviä ylijäämiä, jotka ovat syntyneet

osin myynnistä kunnalle ja osin myynnistä kunnan ulkopuolisille markkinoille. Kuntayhtymien taseissa olevien ylijäämien tai alijäämien muodostumisen syynä saattaa olla se, että palvelujen hinnoittelu ei ole vastannut kuntayhtymälle syntyneitä kuluja. Usein kuntayhtymän palvelujen maksajana toimii pääasiassa kuntayhtymän jäsenkunta, ja asiakkailta perittävien maksujen merkitys on tavallisesti pieni. Ammatillisen koulutuksen ja ammattikorkeakoulutuksen kuntayhtymät saavat rahoituksensa valtiolta opiskelijamäärään perustuvana yksikköhintana.

Kirjanpitolain ja sitä täydentävien kirjanpitolautakunnan lausuntojen mukaan keskinäisen kiinteistöyhtiön tai asunto-osakeyhtiön ei tarvitse kirjata kirjanpidossaan poistoja tuloksesta riippumattomina suunnitelman mukaisina poistoina (kirjanpitolaki 5:12 §, Kirjanpitolautakunta 2010, 24). Kunnan on omassa kirjanpidossaan kirjattava poistot suunnitelman mukaan (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2008, 5). Kunnan konsernitilinpäätöksessä poistot oikaistaan kaikkien yhdisteltävien yhteisöjen osalta yhdenmukaisten laadintaperiaatteiden mukaan määritellyiksi, mikä vaikuttaa myös konsernin yli- tai alijäämään (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2009a, 21).

Kunnan ylijäämä ja kunnan konsernin ylijäämä saattavat poiketa toisistaan merkittävästi sisäisten tapahtumien eliminoinnin sekä poistojen oikaisemisen vuoksi. Sisäisinä tapahtumina eliminoidaan myös konsernin sisäiset luovutusvoitot. Taulukossa 2 on kuvattu eräiden kaupunkien kertyneiden yli- ja alijäämien määrät asukasta kohden emokaupunkien ja kaupunkikonsernien taseissa.

Taulukko 2. Kertynyt yli- tai alijäämä asukasta kohden esimerkikaupungeissa (euroa)

	Kaupunki 2009	Kaupunki 2008	Konserni 2009	Konserni 2008	Ero 2009	Ero 2008
Espoo	2 551	2 350	2 335	2 102	-216	-248
Helsinki	2 766	2 770	2 343	2 299	-423	-471
Hämeenlinna	2	107	-230	-232	-231	-339
Jyväskylä	1 170	1 115	-66	70	-1 236	-1 045
Kuopio	92	75	-1 087	-1 132	-1 180	-1 207
Lahti	1 055	949	160	117	-895	-832
Oulu	3 712	3 832	3 796	3 822	84	-10
Tampere	2 872	2 965	2 163	2 191	-709	-774
Turku	484	434	442	394	-42	-41
Vantaa	663	744	1 066	1 080	403	336

Taulukosta voidaan havaita, että toisissa kaupungeissa emokaupungin ja konsernin yli- tai alijäämän välillä on suuri ero, kun taas toisissa kaupungeissa ero ei ole merkittävä. Yleensä konsernin yli- tai alijäämä on selvästi emokaupungin yli- tai alijäämää pienempi. Poikkeuksen muodostavat Oulun, Turun ja Vantaan kaupungit, joissa konsernissa on suunnilleen sama tai jopa suurempi yli- tai alijäämä kuin emokaupungilla. Vantaalla ero tähän suuntaan on kaikkein suurin.

Kertynyt ylijäämä talouden tasapainon kuvaajana

Viime aikoina on esitetty näkökantoja, joiden mukaan kuntien kirjanpitojärjestelmä antaa väärän kuvan kuntien talouden tilasta. Eri-tyisesti ylijäämien määrän katsotaan olevan liian suuri verrattuna rahojen riittävyYTEEN. Keskeiseksi syyksi on esitetty, että kirjanpidon hankintameno on perustuva poistokäytäntö on johtanut väärän kuvan

antamiseen kuntatalouden tilanteesta (Suomen Kuntaliitto 2011, 7). Yhä useammin kirjanpidon poistot ovat uusien investointien hankintamenoja pienemmät. Kuntaliitto kutsuu tulo-rahoitusvajeeksi tilannetta, jossa kunnan vuosikate on pitkällä aikavälillä pienempi kuin poistonalaiset investoinnit (Suomen Kuntaliitto 2011, 8). Väärän kuvan katsotaan syntyvän siitä, että vaikka kunnan tuloslaskelman mukaan kunnan talous on tasapainossa ja aikaisemmilta vuosilta on kertynyt ylijäämiä, tilikaudella ja aikaisemmin kertynyt tulo-rahoitus ei riitä uusien investointien rahoittamiseen.

Yli- tai alijäämää laskettaessa poistojen määrä muodostuu toteutuneiden hankintamenojen perusteella; määrässä ei oteta huomioon rahan arvon muutosta eikä sitä, että investointien rahoitusosuudet voivat muuttua ajan kuluessa huomattavasti. Kirjanpidon poistojen tarkoitus on jakaa toteutunut hankintameno hyödykkeiden käyttäjälle ja kuvata sellaista tulo-rahoituksen tarvetta, jolla toteutetun investoinnin pääoma saadaan katettua hyödykkeen vaikutusajana. On kuitenkin muistettava, että poistonalaisten investointien määrä voi muodostua sekä korvaus- että uus- tai laajennusinvestoinneista. Kirjanpidon poistojen tarkoituksena ei ole kuvata varautumista uus- tai laajennusinvestointien rahoittamiseen. Edelleen on huomattava, että jos tulostavoitetta lisätään poistoja suuremmaksi tulevien investointien vuoksi, veroja ja maksuja suorittava sukupolvi osallistuu vasta myöhemmin tulevaisuudessa palveluja tuottavien investointien rahoittamiseen.

Talouden tasapainoa tarkasteltaessa huomiota kiinnitetään usein pelkän emokunnan tuloslaskelman ja taseen osoittaman ylijäämän määrään. Kuntalain muutostarpeita selvittänyt valtiovarainministeriön työryhmä katsoo, että talouden tasapainottamista koskevaa säännöstä on tarpeen täsmentää, mutta se ei raportissaan ole erikseen viitanut konserninäkökulmaan (Valtiovarainministeriö 2011, 48–51). Jos halutaan, että yli- tai alijäämän määrään ei voi vaikuttaa siirtämällä toimintoja yhtiöille tai kuntayhtymille, tasapainottamista pitäisi tarkastella konsernitilinpäätöksen perusteella.

Kunnan tilinpäätöksen tulkinta

Konsernitilinpäätöksen laadintavelvollisuus

Kuntien tilinpäätöksiä verrataan ja yksittäisen kunnan talouden tilaa arvioidaan tavallisesti pelkän kunnan tilinpäätöksen eikä konsernitilinpäätöksen perusteella. Esimerkiksi vuosikatetta ja lainamäärää asukasta kohti käytetään usein tunnuslukuina kuntien välisessä vertailussa. Kunnan tilinpäätöslaskelmien ja niiden perusteella laskettujen tunnuslukujen antamaan kuvaan vaikuttaa kuitenkin merkittävästi se, miten kunta on organisoinut toimintansa.

Kunnan, joka tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös. Konsernitilinpäätös tulee laatia samalta päivältä kuin kunnan tilinpäätös. Konsernitilinpäätös laaditaan konserniyhteisöjen taseiden ja tuloslaskelmien sekä niiden liitetietojen yhdistelmänä. Konsernitilinpäätökseen sisällytetään lisäksi konsernin rahoituslaskelma, jossa annetaan selvitys kuntakonsernin varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana. (Kuntalaki 68 a §.)

Kuntakonsernin tulee pääsääntöisesti laatia täydellinen konsernitilinpäätös, joka sisältää konsernitaseen, konsernituloslaskelman ja konsernin rahoituslaskelman sekä liitetiedot. Tulos- ja rahoituslaskelman saa kuitenkin jättää laatimatta, jos tytäryhteisöjen yhteenlaskettu liikevaihto tai sitä vastaava tuotto on yhteensä alle 200 000 euroa päättyneeltä ja sitä edeltäneeltä tilikaudelta. Toisaalta täydellinen konsernitilinpäätös on laadittava aina, jos tytäryhteisöjen tasearvot yhteensä päättyneeltä ja sitä edeltäneeltä tilikaudelta ylittävät 1/3 kuntakonsernin päättynyttä tilikautta edeltäneen tilikauden tasearvosta. Täydellinen konsernitilinpäätös oli laadittava ensimmäisen kerran tilikaudelta 2008. Vuodesta 1997 vuoteen 2007 kunnissa oli pakollista laatia ainoastaan konsernitase liitetietoineen.

Kirjanpitolautakunnan konsernitilinpäätöksen laadinnasta antaman yleisohjeen mukaan kunnan konsernitilinpäätökseen yhdistellään konserniyhteisöjen eli kunnan ja sen tytäryhteisöjen lisäksi niiden

kuntayhtymien tilinpäätökset, joissa kunta on jäsenenä (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2009a, 8, 14). Tavoitteena on kunnan tilinpäätöksen vertailtavuus riippumatta siitä, miten kunta on toimintansa organisoinut (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2009a, 9).

Kunnan konsernituloslaskelma ja -tase muodostuvat kunnan ja sen tytäryhteisöjen laskelmien yhdistelmänä. Ennen yhdistelyä tilinpäätökset muunnetaan yhdenmukaisin laadintaperiaattein laadituiksi, jolloin tärkein oikaisu on asunto- ja kiinteistöyhtiöiden sekä yhdistysten ja säätiöiden poistojen muuntaminen suunnitelman mukaisiksi. Konsernituloslaskelmaan ja -taseeseen yhdistellään myös osuudet omistettujen kuntayhtymien tuloslaskelmasta ja taseesta. Konsernin sisäiset sekä konsernin ja kuntayhtymien väliset liiketapahtumat eliminoidaan. Vähemmistön eli konsernin ulkopuolisten omistajien osuus tuloksesta esitetään omalla rivillään tuloslaskelmassa ja osuus omasta pääomasta omalla rivillään taseessa. Osakkuusyhteisöjen voitto tai tappio otetaan huomioon konsernin tuloksessa ja omassa pääomassa osakkuusyhteisön omistusosuuden mukaisessa suhteessa. Osakkuusyhteisöt ovat yhteisöjä, joissa kunnalla tai sen tytäryhteisöillä on merkittävä omistusosuus ja huomattava vaikutusvalta. Merkittävällä omistusosuudella tarkoitetaan tavallisesti vähintään viidesosan omistusta ja huomattavalla vaikutusvallalla 20–50 prosentin osuutta yhteisön äänimäärästä.

Konsernitilinpäätöksen laadintaa ei ole aina kunnissa koettu mielekkääksi. Laadinnasta saatavaa hyötyä on pidetty vähäisenä suhteessa laadinnan vaatimaan työmäärään. (Kallio, Manninen, Meklin & Oulasvirta 2000, 57.) Konsernitilinpäätös antaa kuitenkin merkittävää lisäarvoa muuhun tilinpäätösinformaatioon nähden. Konsernitilinpäätöksen tietoja voivat hyödyntää esimerkiksi luottamushenkilöt ja viranhaltijajohto palvelutoiminnan suunnittelussa ja seurannassa, rahoittajat määritellessään konserniyhteisöjen rahoituksen saannin ehtoja ja kunnan asukkaat, viranomaiset sekä kuntatutkijat arvioidessaan kunnan konserniyhteisöjä osana kunnan palvelujen tuottamista ja pääomien sijoittamista (Myllyntaus 2002, 173).

Konsernitilinpäätöksen laskelmat talouden kuvaajina

Konsernituloslaskelma kuvaa tuottojen ja kulujen erotusta pelkän kunnan tuloslaskelmaa laajemmin. Konsernituloslaskelman tulokseen vaikuttavat kunnan tuloksen lisäksi tytäryhteisöjen tulokset, osuudet tuloksista niissä kuntayhtymissä, joissa kunta on jäsenenä, ja osuudet osakkuusyhteisöjen tuloksista. Osakkuusyhteisön tulos esitetään konsernituloslaskelmassa, koska se on konsernille omistuksen perusteella kuuluvaa. Konsernituloslaskelmassa vähemmistöomistajien osuus tuloksesta on erotettu, ja konsernin sisäiset tulot ja menot sekä konsernin sisäinen voitonjako eliminoitu. Kaiken kaikkiaan tuottojen ja kulujen rakenteesta saadaan parempi kuva, kun konserniin yhdisteltävien yhteisöjen väliset myynnit ja ostot on eliminoitu ja poistot oikaistu suunnitelman mukaisiksi. Tulorahoituksen riittävyys tulee kattavammin arvioiduksi.

Eri tavalla toimintojaan organisoineiden kuntien kulut esitetään niiden omissa tuloslaskelmissa eri kohdissa. Toimintojaan yhtiöille ja kuntayhtymille siirtäneen kunnan kulut esitetään tuloslaskelmassa palvelujen ostoina ennen vuosikatetta, kun taas oman toiminnan kulut jakautuvat vuosikatetta edeltäviin toimintamenoihin ja vuosikatteen jälkeen esitettäviin poistoihin. Tällä on merkitystä esimerkiksi verrattaessa kuntien vuosikatteen määrää. Konsernituloslaskelman vuosikate on paremmin vertailukelpoinen.

Konsernitase kuvaa omaisuus- ja pääomaeriä konsernitasolla. Taseeseen on yhdistelty tytäryhteisöjen tase-erät sekä osuudet kuntayhtymien tase-eristä. Konsernitaseen oma pääoma sisältää konsernituloslaskelman mukaiset yli- ja alijäämäärät, ja vähemmistön osuus omasta pääomasta on erotettu. Taseesta on vähennetty konsernin sisäiset omaisuus- ja pääomaerät, kuten sisäiset osakepääomasijoitukset ja lainat. Omaisuuserien arvo on määritelty yhdenmukaisin laskentaperiaattein, ja taseessa esitetään hankintameno konsernin kannalta vähennettynä suunnitelmapoistoilla. Osakkuusyhteisöosuuksien arvo on korjattu yhteisön oman pääoman määrästä laskettua osuutta vastaavaksi.

Kun toiminta sekä toimintaan liittyvä omaisuus ja investoinnit siirretään kunnasta erilliselle yhteisölle, siirtyvät tavallisesti ylijäämän tai alijäämän lisäksi kunnalta pois myös omaisuuteen liittyvät lainat, uudet investoinnit ja niiden rahoittaminen. Niissä kunnissa, joissa toimintoja on yhtiöitetty, on yhtiöille siirtynyt myös merkittävä osuus kunnan lainoista. Tämä vaikuttaa muun muassa omavaraisuutta ja velkaantumista kuvaaviin tunnuslukuihin. Taulukossa 3 on esitetty asukaskohtaisen lainakannan määrä esimerkkikaupungeissa.

Taulukko 3. Lainakanta asukasta kohden esimerkkikaupungeissa (euroa)

	Kaupunki 2009	Kaupunki 2008	Konserni 2009	Konserni 2008	Ero 2009	Ero 2008
Espoo	625	473	3 770	3 658	3 145	3 185
Helsinki	1 526	1 147	5 769	5 132	4 244	3 985
Hämeenlinna	2 188	1 820	4 964	4 627	2 776	2 807
Jyväskylä	1 862	2 114	6 510	5 788	4 648	3 674
Kuopio	1 554	1 484	5 080	4 917	3 526	3 433
Lahti	3 253	2 594	4 465	4 075	1 212	1 481
Oulu	1 199	803	3 091	2 762	1 892	1 959
Tampere	1 338	937	3 646	3 332	2 308	2 395
Turku	1 869	1 914	6 256	6 196	4 387	4 282
Vantaa	3 663	3 074	7 538	7 029	3 875	3 955

Taulukosta näkyy selvästi, että esimerkkikaupungeissa lainakannan määrä konsernitaseesta tarkasteltuna on huomattavasti suurempi kuin pelkän kunnan lainakanta. Euromääräisesti suurimmat erot emokaupungin ja konsernin lainakantojen välillä ovat Helsingissä, Jyväskylässä, Turussa ja Vantaalla. Lainakannan kehityksen suuntakin voi muuttua: Jyväskylässä kaupungin lainakanta asukasta kohden on vähentynyt vuodesta 2008 vuoteen 2009, mutta konsernin lainakanta on kasvanut samalla ajanjaksolla.

Konsernin rahoituslaskelma kuvaa koko konsernin rahavirtoja. Siinä ovat mukana tytäryhteisöjen rahavirrat ja osuus kuntayhtymien rahavirroista, esimerkiksi investoinnit, lainan nostot ja lyhennykset. Konsernin rahoituslaskelmasta on eliminoitu konsernin sisäiset rahavirrat, joista suurimmat erät muodostuvat konsernin sisällä annettujen lainojen nostoista ja lyhennyksistä sekä konsernitilin saldon muutoksista. Myös kertaluonteiset konsernin sisäiset omaisuuden luovutukset, kuten myynnit ja yhtiöittämisen yhteydessä annettu apportti, sekä sisäiset osakkeiden lisäykset eliminoidaan konsernin rahoituslaskelmasta. Oman pääoman muutokset kertovat konsernin ulkopuolisista eristä, joita ovat esimerkiksi vähemmistöosinko ja vähemmistön lisäsijoitukset kunnan tytäryhteisöihin.

Palvelujen kustannusten laskenta

Kustannukset eri päätöstilanteissa

Palvelujen tuottamisesta aiheutuneiden kustannusten määrän selvittäminen on tärkeä osa kunnan toiminnan ja talouden ohjausta. Päätöksentekoa palveleva johdon laskentatoimi perustuu usein liiaksi ulkopuolisille sidosryhmille suunnatun rahoittajan laskentatoimen eli kirjanpidon ja tilinpäätöksen pohjatietoihin, ja päätöstilanteen vaikutus laskelman sisältöön saattaa olla laskelmien laatijoille epäselvä.

Laskentatoimen ongelmista laajuus-, arvostus- ja jakamisongelmat ratkaistaan päätöstilanteen mukaan. Talousarvion toteutumisvertailussa ja tilastoissa esitetään yleensä kaikki yksikölle kohdistettavissa olevat menot. Sisäiset palvelujen ostot otetaan menoina huomioon, koska ne kuvaavat yksikön tukipalveluiden käyttöä ja osuutta tukipalvelujen kustannuksista. Vyörytyseriä ei tavallisesti oteta huomioon, vaikka ne kuvaavat yksikölle kohdistettua osuutta yleishallinnon menoista.

Käsittely talousarviossa perustuu Kuntaliiton talousarviosta annettuun suositukseen. (Suomen Kuntaliitto 2000, 19.)

Hinnoittelua ja tuotantotapojen vertailua varten tapahtuvassa yksikkökustannusten laskennassa pitäisi noudattaa aiheuttamisperiaatetta. Tällöin laskelmissa otetaan huomioon ne erät, joihin laskentatilanne vaikuttaa, esimerkiksi mitkä kustannukset jäävät pois, jos siirrytään omasta tuotannosta ostopalveluihin. Oman tuotannon kokonaiskustannuksia ei pidä suoraan verrata ulkopuolisen palvelun tuottajan ostopintaan. Oman tuotannon kustannukseksi tulisi laskea mukaan ainoastaan välittömät palvelun tuottamisen kustannukset, operatiivisen johtamisen kustannukset sekä se osuus hallinnon menoista, johon palvelun tuotantotapa vaikuttaa. Toisaalta ulkopuolelta ostetun palvelun kustannuksiin on lisättävä tilaamisen kustannukset, joihin kuuluvat esimerkiksi kilpailuttamisen kustannukset ja ostopalvelun laadun valvonta. (Rajala, Tammi & Meklin 2008, 84–85.)

Kunnan kirjanpito kustannusten laskennan pohjana

Kunnissa kirjanpito toimii usein pohjana myös päätöksentekoa tukevalle laskentatoimelle. Eräät kirjanpidon periaatteet ja suositukset saattavat kuitenkin vaikeuttaa kirjanpidon pohjatiedon käyttöä päätöksentekoa tukevien laskelmien pohjana. Kunnan palvelukohtaisiin kustannuksiin vaikuttavat muiden tekijöiden ohella myös kunnan toimintojen organisointi ja sisäisen hinnoittelun periaatteet.

Kirjanpidon hankintahintaisuuden periaatteen mukaan omaisuuden arvo lasketaan perusteena investointien toteutuneet hankintamenot, joista on vähennetty hankintaan saadut rahoitusosuudet kuten valtionosuudet. Vakaan rahanarvon periaatteella myös poistojen määrä lasketaan toteutuneesta omahankintamenosta. Jos kirjanpidon poistoja halutaan hyödyntää kustannuslaskennassa, on muistettava, että rahoitusosuuksien määrä voi muuttua merkittävästi ja että omaisuuden arvossa ei ole otettu huomioon rahan arvon muutosta. Jälleenhankin-

tahintaan pohjautuva poisto voi poiketa huomattavasti kirjanpidon poistoista. Jos toimintoja yhtiötetään tai siirretään kuntayhtymille, omaisuus arvostetaan uudelleen ja poistoja lasketaan tämän uudelleen määritellyn arvon perusteella.

Kunnat ja kuntayhtymät saavat valtiolta palautuksena arvonlisäverot, jotka sisältyvät verottoman toiminnan hankintoihin. Yhtiöillä ei ole oikeutta arvonlisäveron palautuksiin, mikä nostaa yhtiömuodossa järjestetyn arvonlisäverottoman palvelun kustannuksia. Tuotantotapoja vertailtaessa on kuitenkin muistettava, että kunnat ja kuntayhtymät saavat määrätyn edellytyksin ulkopuoliselta palvelun tuottajalta teke- mistään terveyden- ja sairaanhoidon sekä sosiaalihuollon arvonlisäve- rottomista hankinnoista viiden prosentin laskennallisen palautuksen (arvonlisäverolaki 130 a §). Palautettava arvonlisävero ei ole kunnan kirjanpidossa meno, mutta se voidaan myös tietyissä tilanteissa laskea kustannukseksi, koska erä jää lopulta kuntasektorin maksettavaksi. Palautusjärjestelmän arvonlisäverot otetaan huomioon vähentävänä eränä laskettaessa kuntien osuutta yhteisöveron tuotosta sekä määri- tettäessä valtionosuuksia.

Kunnan maksamat lainojen korot kirjataan kirjanpitoon tavallises- ti koko kunnan tasolla tai yhdelle keskushallintoon kuuluvalla yksikölle. Kunnan sisäisiä laskennallisia korkoja, joiden avulla voitaisiin kohdistaa korkokustannuksia yksiköille, ei useinkaan kirjata. Tämä vaikeuttaa palvelujen kokonaiskustannusten määrän selvittämistä. Liikelaitokset muodostavat tässä suhteessa poikkeuksen: niiden pääomakustannukset lasketaan kuin kyse olisi itsenäisestä yksiköstä.

Tilastointia koskevien ohjeiden mukaan kaikki kirjanpidon meno- erät pyritään kohdistamaan siihen yksikköön, joka on ne aiheuttanut, ja tuloslaskelman satunnaiset erät tulkitaan suppeasti. Tämä johtaa siihen, että yksikkökohtaisissa kirjanpidon menoissa voi olla mukana eriä, jotka ovat aiheutuneet aikaisemmasta toiminnasta ja joita ei voi pitää uusien palvelujen järjestämisen kustannuksina. Esimerkiksi eri- laisia palvelujen tuotantotapoja verrattaessa tällaiset menot tulee jättää pois kunnan oman toiminnan kustannuksista.

Kunnissa yksiköiden ja palvelujen kustannuksiin sisällytetään muilta kunnan yksiköiltä ostettujen palvelujen kustannukset sisäisenä laskutuksena tai laskennallisina erinä. Kuntaliiton talousarviosuosituksen mukaan sisäisiä eriä kirjataan toiminnan ja talouden ohjauksen ja seurannan vuoksi. Talousarvion määrärahat ja tuloarviot sisältävät ne sisäiset erät, joihin toimielin tai muu toiminnasta vastaava yksikkö voi vaikuttaa. (Suomen Kuntaliitto 2000, 13.) Laskennalliset erät esitetään tehtävän kohdalla perustelutietoina kokonaiskustannusten hahmottamiseksi. Laskennallisia eriä ovat esimerkiksi yhteisten kustannuserien vyörytykset, laskennalliset korot ja poistot. (Suomen Kuntaliitto 2000, 19.) Hallinnon kustannusten kohdistamisen käytännön toteutuksesta ei ole annettu valtakunnallisia ohjeita, minkä vuoksi kustannusten jakamisen käytännöt vaihtelevat kuntien kesken. Liikelaitosten ja yhtiöiden kustannuksissa nämä erät ovat täydellisemmin mukana.

Sisäisten palvelujen hinnoittelusta ei ole annettu kunnille erillisiä kattavia ohjeita. Kunnan toimialojen yksiköt hinnoittelevat palvelunsa tyypillisesti siten, että hinta kattaa ainoastaan palveluja tuottavan yksikön kustannukset. Liikelaitokset hinnoittelevat palvelunsa tästä poiketen siten, että hinta kattaa myös korvauksen liikelaitokseen sitoutuneelle pääomalle sekä mahdollisen liikelaitokselle asetetun ylijäämätavoitteen. Liikelaitoksen perimä hinta saattaa sisältää kunnan sisäistä katetta, mikä vaikeuttaa kokonaiskustannusten laskentaa. Sisäisten katteiden osuus kustannuksissa voi yksittäistapauksissa muodostua suureksi (ks. esimerkiksi Näsi, Leppänen & Meklin 2008, 176). Vastaava tilanne voi syntyä myös kunnan ja sen konserniyhtiöiden välille: kunnalle palveluja myyvän tytäryhteisön hinnoitteluperiaatteiden tulisi olla kunnan tiedossa, jos taloutta halutaan ohjata koko konsernin kannalta optimaalisella tavalla.

Johtopäätökset ja kunnan talouden ohjauksen kehittämisehdotukset

Organisoinnin muuttuminen monimutkaisemmaksi aiheuttaa haasteita kunnan toiminnan ja talouden ohjaamiselle. Konsernin ohjaaminen, tavoitteiden asettaminen sekä toiminnan ja talouden arviointi on osalle kunnista suhteellisen uutta. Ohjausta ja seurantaa on kehitettävä, ja tytäryhteisöjen raportoinnit on otettava osaksi säännöllistä toimintaa.

Päähuomio kuntien talouden ohjauksessa on ollut emokunnassa ja sen ulkoisessa laskennassa eli kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä. Esimerkiksi kuntien välinen vertailu tehdään usein pelkän kunnan talouden laskelmien ja tunnuslukujen vertailun perusteella pohtimatta sitä, miten kunnan toimintojen organisointi vaikuttaa kunnan taloudesta saatavaan kuvaan.

Konsernirakenteeseen liittyvien taloudellisten vaikutusten kuvaaminen päätösten pohjaksi on tärkeää. Talouden arviointia varten olisi tarpeen esittää tietoja myös aikaisemmin toteutettujen rakenteiden muutosten vaikutuksista, esimerkiksi kuvata kertaluonteisesti kunnan ylijäämään vaikuttaneet tapahtumat. Jos kunnan ylijäämästä merkittävä osa on kertynyt luovutusvoitosta siirrettäessä omaisuutta kunnan omalle yhtiölle, tämän olisi hyvä käydä tilinpäätöksen lukijalle ilmi. Talouden tasapainoa on perusteltua arvioida myös konsernitasolla, ja kuntien välistä vertailua tulee tehdä enemmän myös konsernitalinpäätösten perusteella.

Eri tavalla toimintojaan organisoineita kuntia voi olla palvelukoh-
taisten kustannusten osalta vaikea verrata, koska kustannuslaskennan periaatteet vaihtelevat. Yleiskustannusten jakamisessa on eroja kuntien välillä; sekä jaettavien kustannusten määrä, jakamisen tarkkuus että jakoperusteet vaihtelevat. Omille liikelaitoksille asetetut tuottovaatimukset ja ylijäämätavoitteet voivat vaikeuttaa kokonaiskustannusten selvittämistä ja sitä kautta talouden ohjaamista.

Laskentatoimen informaatiota saatetaan käyttää kuitenkin kriittimättömästi hyväksi erilaisissa päätöstilanteissa. Kirjanpidon tietoja, jotka

soveltuvat tilastointiin ja talousarvion toteutumisen seurantaan, ei pidä soveltaa sellaisenaan oman tuotannon kustannustietojen laskentaan oman tuotannon ja ulkopuolisten palvelujen vertailussa.

Kunnissa viime vuosina yleistyneet uudet toiminnan organisoinnin mallit voivat toisaalta helpottaa ja toisaalta vaikeuttaa talouden ohjausta. Tuotteistaminen ja kustannuslaskenta on pakko järjestää uusien toimintamallien yhteydessä. Tällöin palvelujen kokonaisuudesta ja laadusta sekä kustannuksista saadaan parempi kuva. Vastaavasti rakenteiden muutoksissa voidaan menettää vertailtavuus eri tilikausien välillä, kun esimerkiksi liikelaitoksen perustamisen yhteydessä kunnan sisäinen hinnoittelu voi muuttua. Emokunnan sisäisten hintojen määräytymismekanismi ja konsernin sisäiset hinnoitteluperiaatteet eivät ole aina olleet päätöksentekijöiden tiedossa. Valtakunnallisia ohjeita sisäisten katteiden käsittelystä tilastoissa ei ole annettu.

Kunnan talouden ohjauksen kehittämiskohteita on useita. Rahoittajan laskentatoimen eli talousarvion, kirjanpidon ja tilinpäätöksen alueilla on perusteltua pohtia

- talouden tasapainottamisvaatimuksen kytkemistä konsernitilinpäätökseen
- kunnan kertyneiden ylijäämien syntyhistorian kuvaamista tarvittaessa tilinpäätöksen liitetiedoissa
- konsernitilinpäätöksen hyödyntämistä nykyistä enemmän kunnan talouden arvioinnissa ja kuntien välisessä vertailussa
- useiden konserniyhdistelytasojen määrittelyä laskentajärjestelmään erilaisia lakisääteisiä ja vapaaehtoisia tietotarpeita palvelemaan (eritasoiset laskelmat: esimerkiksi kunta ilman liikelaitoksia, kunta liikelaitokset mukana, kunta + tytäryhteisöt + osuudet kuntayhtymistä, kunnan tilapalvelu + kiinteistöyhtiöt jne.).

Johdon laskentatoimen eli päätöksentekoa tukevan laskentatoimen alueella on kehitettävä

- sisäisen hinnoittelun periaatteiden dokumentointia ja kuvaamista talousarviossa
- sisäisten hintojen perusteiden erittelyä ostajayksiköille erilaisia kustannusvertailuja varten
- hallinnon kustannusten ja kertaluonteisten kustannuserien erittelyä, jotta erilaisissa laskentatilanteissa voidaan ottaa oikealla tavalla huomioon relevantit kustannukset
- sitoutuneen pääoman määrän yksikkökohtaista selvittämistä ja pääomakustannusten kohdistamista yksiköille kokonaiskustannusten määrittämiseksi.

Edellä mainittujen kehittämiskohteiden lisäksi on luonnollisesti huolehdittava siitä, että lakisääteiset velvoitteet tilinpäätöksen sisällöstä, verotusta varten toimitettavista tiedoista sekä toiminta- ja taloustilastoon ilmoitettavista tiedoista tulevat täytetyiksi.

Laskelmien esittäjän valta ja vastuu korostuvat, kun erilaisia kokonaisuuksia kuvaavista tiedoista voi syntyä erilainen kuva. Samalla kokoavan ja tulkitsevan talousosaamisen tarve päätöksenteossa lisääntyy voimakkaasti. Tilinpäätöstä ja taloudellista kehitystä on osattava tulkita oikealla tavalla. Myös kustannuslaskenta monimutkaistuu, joten kustannukset on osattava laskea kuhunkin laskentatilanteeseen tarkoituksenmukaisella tavalla.

Lähteet

- Arvonlisäverolaki 1501/1993.
- Kallio, Olavi, Manninen, Juhani, Meklin, Pentti & Oulasvirta, Lasse 2000. *Kuntalaki muuttui – entä käytännön talousjohtaminen*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.
- Kallio, Olavi, Martikainen, Juha-Pekka, Meklin, Pentti & Oulasvirta, Lasse 2005. *Talousjohtamisen kehityspolkuja. Tutkimus kuntien talousjohtamisesta 1996–2003*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.
- Kirjanpitolaki 1336/1779.
- Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2008. *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista*. Helsinki: Työ- ja elinkeinoministeriö.
- Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2009a. *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta*. Helsinki: Työ- ja elinkeinoministeriö.
- Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2009b. *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta*. Helsinki: Työ- ja elinkeinoministeriö.
- Kirjanpitolautakunta 2010. *Yleisohje asunto-osakeyhtiöiden ja muiden keskinäisten kiinteistöyhtiöiden kirjanpidosta, tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta*. Helsinki: Työ- ja elinkeinoministeriö.
- Kuntalaki 365/1995.
- Laki kunta- ja palvelurakenneuudistuksesta 169/2007.
- Laki pelastustoimen alueiden muodostamisesta 1241/2001.
- Myllyntaus, Oiva 2002. *Kuntatalouden ohjaus. Budjetoinnin ja kirjanpidon teoriaperusteita ja kehitysuuntia*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.
- Niskakangas, Heikki, Pönkä, Pasi & Oksanen, Antero 2007. *Kuntakonsernit. Toiminta, päätöksenteko ja hankinnat*. Helsinki: KL-Kustannus Oy.
- Näsi, Salme, Leppänen, Pasi & Meklin, Pentti 2008. Näkyvät ja näkymättömät kustannukset kunnan sisäisillä markkinoilla. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja* 2/2008, 171–180.
- Rajala, Tuija, Tammi, Jari & Meklin, Pentti 2008. *Kilpailutuksen näkyvät ja näkymättömät kustannukset*. Vammala: Pole-Kuntatieto Oy.
- Sosiaalihuoltolaki 710/1982.
- Stenvall, Jari & Airaksinen, Jenni 2009. *Manse mallillaan – Tampereen mallin arviointi ja palveluinnovaatiot*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.
- Suomen Kuntaliitto 2000. *Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma*. Helsinki.
- Suomen Kuntaliitto 2001. *Kunnallisen liiketoiminnan eriyttäminen*. Helsinki.

Suomen Kuntaliitto 2011. *Julkisen talouden kestävyys ja kuntatalouden rahoitusvaje*. Helsinki.
Tuloverolaki 1535/1992.
Valtiovarainministeriö 2011. *Selvitys kuntalain uudistustarpeista*. Helsinki.
Vesihuoltolaki 199/2001.

III

TARKASTUKSEN ONGELMAT TUOTTAVUUTEEN PYRKIVÄSSÄ JULKISHALLINNOSSA

VALTION TUOTTAVUUSOHJELMA ULKOISEN TARKASTAJAN NÄKÖKULMASTA

Tuomas Pöysti

Johdanto

Valtionhallinnon tuottavuusohjelma on herättänyt voimakasta keskustelua valtionhallinnossa, eduskunnassa ja myös valtion työntekijöitä edustavien ammattiliittojen keskuudessa. Eduskunnan valtiovarainvaliokunta ja tarkastusvaliokunta ovat toistuvasti ottaneet kantaa tuottavuusohjelman tarpeeseen, toteuttamiseen ja sen kipupisteisiin. Eduskunnassa on katsottu, että tuottavuuden parantamiseen on tarvetta, mutta kritiikkiä on esitetty ohjelman toteuttamistavasta ja sen mahdollisuuksista tukea olennaisessa määrin taustalla olevien talouspoliittisten tavoitteiden saavuttamista, koska ohjelmalla on myös sivuvaikutuksensa. (Valtiovarainvaliokunta 2009, 7; Valtiovarainvaliokunta 2010, 63–64; Tarkastusvaliokunta 2010.) Kritiikin seurauksena eduskunnan tarkastusvaliokunta ei pidä tarkoituksenmukaisena jatkaa nykyisen tuottavuusohjelman toteuttamista seuraavalla vaalikaudella. Tarkastusvaliokunta kannattaa kuitenkin tuottavuuden ja tehokkuuden parantamista julkisessa toiminnassa. (Tarkastusvaliokunta 2010.) Valtiovarainvaliokunta pitää tuottavuusohjelmaa tarpeellisenä tulevan työvoimatarpeen ja talouskasvun turvaamiseksi sekä julkisen talouden kestävyyyden vahvistamiseksi. Valtiovarainvaliokunta korostaa, että tuottavuutta olisi pyrittävä parantamaan henkilöstövähennysten avulla. (Valtiovarainvaliokunta 2010, 63–64.)

Artikkelissani pyrin selvittämään, mitkä ovat suomalaisen julkisen hallinnon tuottavuusohjelmien perustelut ja perusteluiden ongelma-kohtat ja mikä on ulkoisen tarkastuksen ja sen eri tarkastuslajien rooli tuottavuusohjelmien ja niiden perusteluiden arvioinnissa. Analysoin tapausesimerkkinä valtionhallinnon tuottavuusohjelmaa ja siihen sekä muuhun tuottavuuden johtamiseen kohdistunutta valtiontalouden tarkastusviraston tarkastusta.

Tutkimusmenetelmänä on hallinnon virallisiasiakirjojen ja niissä esitettyjen argumenttien laadullinen analyysi ja sijoittaminen kirjallisuuskatsauksen perusteella saatavaan tulkinnalliseen viitekehykseen. Artikkelin pohjaksi ei kuitenkaan ole muodostettu varsinaista empiirisen tutkimuksen tilastoaineistoa. Tuottavuusohjelmien empiirinen vaikuttavuustutkimus olisi erittäin kiinnostavaa ja hyödyllistä, mutta siihen ei ole tässä artikkelissa mahdollisuuksia. Hyödynnän tietoja, aineistoja ja tarkastushavaintoja, jotka ovat peräisin valtiontalouden tarkastusviraston suorittamista tuottavuuskysymyksiin kohdistuneista tarkastuksista.. Olen review-tyyppisellä kokoavalla katsauksella analysoinut varsin laajan tuottavuuteen kohdistuneen valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomusraportoinnin havainnot.

Teoreettisena viitekehyksenä on hallintotieteellinen teoria julkishallinnon tehokkuuden ja tuottavuuden monitulkintaisuudesta sekä hallinto-oikeudellinen hyvän hallinnon näkökulma. Kirjoitukseni on tuottavuusohjelman viitekehykseen sijoitettu jatkopuheenvuoro Jarmo Vakkurin johtaman tutkijaryhmän Suomen Akatemian tutkimushankkeessa muodostamalle kuvalle julkishallinnon tehokkuuden monitulkintaisuudesta (Vakkuri [toim.] 2009). Kirjoitukseni liittyy suomalaista talous- ja tulosohjausta koskevaan tuoreeseen tutkimukseen, josta on syytä mainita etenkin Juhani Kivelän ansiokkaita käytännön analyyseja sisältävä väitöskirja (Kivelä 2010). Artikkelini voidaan tieteenalajaotellussa sijoittaa julkisyhteisöjen finanssihallinnon ja laskentatoimen sekä hallinto-oikeuden alaan. Julkisyhteisöjen finanssihallinnossa ja laskentatoimessa tarkastellaan monitieteisestä näkökulmasta julkisen sektorin talousjohtamista, rahoitusta ja tilintarkastusta sekä kirjanpitoa ja laskentatoimea. Hallinto-oikeuden näkökulma liittyy niiden vaatimusten

erittelyyn, joita hyvä hallinto asettaa tuottavuusohjelmille ja niiden perusteluille. Hallinto- ja valtiosääntöoikeuteen kuuluu yksittäisten tapausten tulkinnan ja konkreettisissa tilanteissa tapahtuvan oikeus-suojan antamisen ohella myös yleisempi, systemisempi näkökulma hyvän hallinnon rakenteellisiin ja systeemitasoiisiin edellytyksiin. Ne ovat yksittäistapauksellisen hyvän hallinnon välttämättömänä edellytyskseenä. (Pöysti 2010a; Pöysti 2010b; Boe 2007, 301.)

Ulkaisen tarkastajan näkökulma tuottavuuteen – miten tuottavuusohjelmia tarkastetaan

Tuottavuuden merkitys yhtenä julkisen hallinnon ja julkisten palveluiden tuotannon pysyvistä haasteista antaa merkittävän lähtökohdan julkisen talouden ja hallinnon ulkoisen tarkastuksen roolille. Markkinat ja asiakkaan valinnat eivät ohjaa julkista hallintoa ja palvelutuotantoa, joiden perimmäisenä ideana on markkinatoiminnasta poikkeava julkinen logiikka. Valtio ja julkissektori tuottavat julkishyödykkeitä ja muuta julkista ja yhteistä hyvää. Julkisen hyvän tuottamisen tehokkuus tarvitsee siten muita kannustimia kuin markkinoilla tapahtuvan kilpailun. Samoin laskentatoimi ja tuottavuuden mittaaminen julkisella sektorilla tarvitsevat julkisen toiminnan peruspiirteet huomioon ottavia teorioita ja näkökulmia. (Monsen & Oulasvirta 2008.) Julkisen toiminnan tehokkuuden kannustimia ovat muun muassa hallintoon ja palvelutuotantoon kohdistuva ohjaus ja valvonta sekä kansalaisyhteiskunnan ja palveluiden käyttäjien palaute ja sen sitominen osaksi julkisten palveluiden tuottajien ohjausta ja ammatillista eetosta.

Julkiseen talouteen ja palvelutuotantoon liittyy yleensäkin palvelusektoria koskeva, Baumolin taudiksi kutsuttu ilmiö, jossa kustannukset kasvavat sen vuoksi, että palkankorotukset ovat tuottavuuden kasvua suurempia. Palveluissa, joissa tuottavuuden kehitys on heikompa, palkankorotukset nimittäin pyrkivät seuraamaan yleistä palkkakehitystä

eivätkä näin vastaa palvelusektorin omaa tuottavuuskehitystä. Julkisissa palveluissa tämä johtaa julkisten menojen kasvuun bruttokansantuotteen kasvua nopeammin. Suomessakin on havaittavissa selviä piirteitä Baumolin taudista. (Kinnunen & Kostiainen 2010, 11–12.) Kasvu ei talousteorian mukaan voi jatkua loputtomiin vaan alkaa jossain vaiheessa yhä enemmän rasittaa kansantalouden kasvumahdollisuuksia. Toisaalta tällöin talous myös aina sopeutuu tavalla tai toisella. Julkisen sektorin paisumisen taustalla voidaan Baumolin taudin ohella nähdä muitakin tekijöitä. Yksi niistä on perinteisen rationaalisen valinnan teoriaan palautuva ajatus byrokratiasta toimijana, joka pyrkii kasvattamaan omaa budjettiaan ja valtaansa. (Niskanen 1971). Julkisen talouden ja hallinnon ulkoinen tarkastus ovat mekanismeja, jotka osaltaan tuottavat byrokratian paisumistaipumuksen korjaamiseen tähtäävää informaatiota.

Julkisen talouden ja palvelutuotannon erityispiirteiden ja pysyväisluonteisten haasteiden vuoksi julkisen talouden ja hallinnon ulkoisessa tarkastuksessa kohdataan jatkuvasti tuottavuuden ohjaukseen ja johtamiseen sekä tuottavuuden mittaamiseen liittyviä ongelmia. Tuottavuus on teoriassa helppo määritellä tuotosten ja panosten välisenä suhteena tuotantofunktiossa. Käytännössä julkisten palveluiden tuottavuuden mittaaminen on markkinahintojen puuttumisen vuoksi hyvin vaikeaa. (Kangasharju, Kirjavainen, Luoma & Rätty 2007.) Monet julkisen sektorin tuottavuusmittareista ja mittauksen välineistä eivät myöskään anna käytännön johtamisessa tarvittavaa tietoa, sillä julkisen sektorin tuottavuus on moniulotteinen ilmiö. Tämän vuoksi tarvitaan useita erilaisia tuottavuusmittareita eri käyttötarkoituksia varten. (Jääskeläinen & Uusi-Rauva 2011.)

Julkisen talouden ja hallinnon ulkoisen tarkastuksen yhtenä roolina on toimia tehokkuuden ja tuottavuuden edistäjänä kansalaisten puolesta. Kansainvälisesti on havaittavissa suuntaus, jossa korostetaan, että julkisen talouden ulkoisen tarkastuksen tulisi edustaa nimenomaan kansalaisten intressiä ja näkökulmaa (INTOSAI 2010). Julkisen talouden ja hallinnon ulkoinen tarkastus pyrkii osaltaan myös tukemaan tuottavuusmittauksen yhdistämistä oikealla tavalla tuottavuuden ohjauksen ja johtamisen moniin erilaisiin käyttötarkoituksiin.

Valtiontalouden tarkastusvirasto on Suomen perustuslaissa säädetty ylin kansallinen ulkoisen tarkastuksen viranomainen ja vastaa lisäksi vaali- ja puoluerahoituksen laillisuusvalvonnasta (Perustuslain 90 §, VTV 2010b, 11–12). Perustuslain mukaan tarkastusvirasto toimii eduskunnan yhteydessä, ja tarkastusviraston riippumattomuus turvataan perustuslaissa. Perustuslain 90 §:n mukaista lainsäätäjään kohdistuvaa lainsäädäntötoimeksiantoa toteuttavan valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain (676/2000) ja eduskunnan virkamiehistä annetun lain (1197/2003) perusteella valtiontalouden tarkastusvirastolla on laaja toiminnallinen ja hallinnollinen riippumattomuus myös suhteessa eduskuntaan. Tarkastusvirastolle tehtäviä ja toimeksiantoja voidaan antaa vain lailla, jonka tulee lisäksi täyttää perustuslaissa säädetty riippumattomuuden turvaamisen vaatimus. Tarkastusvirasto ei kuulu perustuslain 119 §:ssä tarkoitettuun eduskunnan alaiseen hallintoon. Tarkastusvirasto on täysin riippumaton keskeisestä tarkastuskohteestaan eli hallituksesta ja sen alaisesta valtionhallinnosta. (VTV 2010b, 11; Perustuslakivaliokunta 1998; HE 1/1998 vp; HE 39/2000 vp; Perustuslakivaliokunta 2000; Perustuslakivaliokunta 2009; Perustuslakivaliokunta 2010a; Perustuslakivaliokunta 2010b.) Tarkastusviraston riippumattomuudella on yhteys perustuslain 3 §:ssä säädettyihin valtiollisen vallan järjestämisen ja vallanjaon perusperiaatteisiin sekä eduskunnan toimintaan ja asemaan ylimpänä valtiotelimenä (Perustuslakivaliokunta 2010b). Valtiosääntöoikeudelliselta asemaltaan ja tehtäviltään tarkastusvirasto kuuluu näin eduskunnan oikeusasiamiehen ja sen kanslian sekä valtioneuvoston oikeuskanslerin ohella ylimpiin perustuslaillisiin valvontaviranomaisiin, jotka toimivat varsinaisen valtionhallinnon ja eduskunnan alaisen hallinnon ulkopuolella. Lisäksi tarkastusviraston tietojensaantioikeuksista säädetään samalla tavoin kuin eduskunnan oikeusasiamiehen ja valtioneuvoston oikeuskanslerin tietojensaantioikeuksista suoraan perustuslaissa (Perustuslain 90 §; Perustuslakivaliokunta 1998).

Eduskunnan perustuslakivaliokunnan hyväksymän valtiosääntöoikeudellisen analyysin mukaan valtiontalouden tarkastusviraston valtiosääntöisenä tehtävänä ja tavoitteena on varmentaa kansanvallan

ja oikeusvaltion periaatteiden toteutuminen ja edistää luottamusta siihen valtion taloudenhoidossa ja julkisessa toiminnassa. (HE 13/2009; Perustuslakivaliokunta 2009; Perustuslakivaliokunta 2010a.) Ulkoisen tarkastajan tehtävässään valtiontalouden tarkastusvirasto turvaa ja tukee eduskunnan finanssivaltaa eli eduskunnan valtaa päättää valtion tuloista ja menoista. Tarkastusviraston tarkastustoiminta onkin yksi eduskunnan finanssivaltaa turvaavista ja sen toteutumista varmentavista valtiosääntöisistä järjestelyistä (VTV 2010c, 8).

Valtiontalouden tarkastusviraston perustuslaissa säädettyyn riippumattomuuteen kuuluu, että tarkastusvirasto itse päättää tarkastusmenetelmistään ja määrittelee valtiontalouden hyvän tarkastustavan. Valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain 20 §:n nojalla tarkastusvirasto antaa itse ohjeet ja määräykset hyvästä tarkastustavasta sekä tarkastusmenetelmistään. Tarkoituksena on, että tarkastusvirasto käyttää tarkastuksensa ja sitä koskevien ohjeiden perustana ylimpien tarkastusviranomaisen kansainvälisen järjestön INTOSAI:n hyväksymiä kansainvälisiä julkisen sektorin ISSAI-standardeja. (HE 39/2000 vp.) ISSAI-standardit ovat saatavilla osoitteesta www.issai.org, ja ne muodostavat kansainvälisesti hyväksytyn viitekehyksen julkisen talouden ja hallinnon ylimmälle ulkoiselle tarkastukselle. Tilintarkastuksen osalta ISSAI-standardit perustuvat kansainvälisiin ISA-tilintarkastusstandardeihin, jotka ovat pohjana Euroopan unionin tilintarkastusdirektiivien ja Suomen tilintarkastuslain (459/2007) mukaisen hyvän tilintarkastustavan määrittelylle. ISSAI-standardeissa otetaan huomioon julkisen sektorin ja talouden sekä sen tarkastuksen ja valvonnan erityispiirteet. ISSAI-standardien mukainen ulkoinen tarkastus on yksityisen sektorin tilintarkastusta selvästi laajempaa. Varsinkaan tuloksellisuustarkastukselle ei löydy vastinetta yksityisen sektorin tarkastuksesta (ISSAI 3000–3100, 12).

Valtiontalouden tarkastusviraston suorittaman ulkoisen tarkastuksen valtiosääntöinen tehtävä luo lähtökohdat tuottavuusohjelmien tarkastukseen. Tarkastusviraston tekemän tarkastuksen tarkoituksena on vastuullistaa sekä hallitus että hallinto hyvään taloudenhoitoon ja tulokselliseen toimintaan eduskunnan näkökulmasta (VTV 2010d,

10 ja 15; INTOSAI 2010). Tarkastusvirasto ei tällöin välttämättä jaa valtionhallinnon johdon kanssa samaa käsitystä tuottavuusohjelmien tavoitteista ja välttämättömyydestä. Tarkastuksessa arvioidaan myös tuottavuusohjelmien tarvetta ja perusteluita sekä tuottavuusohjelmista päätettäessä tehtyjä strategisen tason valintoja perustuslakiin, lakiin ja eduskunnan päätöksiin palautuvia tarkastuskriteereitä vasten (VTV 2010d). Strategisten perusvalintojen kritiikki edellyttää kuitenkin sitä, että kritiikille on löydettävissä objektiiviset, eduskunnan päätöksiin palautuvat perusteet ja kriteerit. Lisäksi vaaditaan, että strategisten perusvalintojen kritiikki kuuluu ISSAI-standardien ja niihin pohjautuvien tarkastusohjeiden perusteella ulkoisen tarkastuksen tehtävään. Tuottavuusohjelmien tarkastuksessa tämä tarkoittaa sitä, että tarkastuksessa arvioidaan erityisesti toimenpiteiden perusteluiden avoimuutta ja tietoperustan luotettavuutta sekä niiden tuloksia ja vaikutuksia eduskunnan asettamien tavoitteiden ja hyvän hallinnon periaatteiden näkökulmasta. Hyvän hallinnon ja kansanvallan arvoihin ja tavoitteisiin kuuluu myös julkisen toiminnan tehokkuus (Pöysti 1999; Mäenpää 2008). Julkisen hallinnon ja palvelutuotannon pitkän tähtäimen tehokkuuden ja tuottavuuden edistäminen ja varmentaminen kuuluvat tarkastusviraston ulkoisen tarkastuksen tavoitteisiin ja tarkastusviraston edistämään kansalaisnäkökulmaan.

Valtiontalouden tarkastusvirasto suorittaa perustuslaissa säädettyä ulkoisen tarkastuksen tehtävänsä suorittamalla tilintarkastusta, laillisuustarkastusta, tuloksellisuustarkastusta sekä näitä kolmea tarkastusmenetelmää yhdistävää finanssipolitiikan tietoperustan ja vaikuttavuuden tarkastusta (VTV 2011a). Kaikissa näissä kansainvälisiin ISSAI-standardeihin palautuvissa tarkastuslajeissa käsitellään tuottavuuden ohjausta ja johtamista sekä tuottavuusohjelmia. Valtiontalouden tarkastusvirasto raportoi vuosittain eduskunnalle valtiopäiväasiakirjoina annettavissa vuosi- ja erilliskertomuksissaan tärkeimmät havainnot valtiontalouden ja sen hoidon sekä hallinnon tilasta. Vuosittain eduskunnalle annetaan tarkastusviraston vuosikertomus toiminnastaan ja erilliskertomus valtion tilinpäätöskertomuksen ja tilinpäätöksen tarkastuksesta. Tarkoituksena on, että tarkastusviraston

eduskuntakertomukset antavat perustan merkittäville eduskunnan valvontahavainnoille. (VTV 2010e; VTV 2010f, 13 ja 27–28; Tarkastusvaliokunta 2010.) Eduskunnalle annettava vuosikertomus on näin kansakunnan tilaa koskeva katsaus. Tuottavuuden johtamisesta ja valtionhallinnon tuottavuusohjelmasta on eduskuntakertomuksissa raportoitu yhtenäisenä teemana tarkastusviraston kaikkien tarkastuslajien tuottamien havaintojen ja näkökulmien perusteella. (VTV 2010f, 35–46.) Tarkastusviraston riskianalyyseissa ja strategiassa valtiontalouden ja -hallinnon yhdeksi olennaisimmista riskialueista on tunnistettu yhteiskuntapolitiikan vaikuttavuuden ja julkisen palvelun palvelukyvyn sekä tuottavuuden ja taloudellisuuden välisten suhteiden optimointi. Taloudenhoidon haaste ja riski on siinä, onnistutaanko yhteiskuntapolitiikkaa toteuttamaan kustannusvaikuttavasti ja onko julkiset palvelut mahdollisimman tuottavalla ja tehokkaalla tavalla järjestetty ja miten onnistuneesti tuottavuusohjelmissa ja -työssä onnistutaan edistämään niin vaikuttavuutta kuin tehokkuuttakin. (VTV 2010g; VTV 2010b.)

Valtiontalouden tarkastusvirastossa tuloksellisuustarkastuksen painotuksena on yhteiskunnallisen vaikuttavuuden ja sen edellytysten näkökulma (VTV 2011b). Tuloksellisuustarkastuksen keskeiseksi painotukseksi on tullut eduskunnan ja hallituksen päätöksenteon tietoperustan luotettavuuden tarkastaminen. Päätöksenteon tietoperustan avoimuus ja luotettavuus ovat niin taloudellisesti rationaalisen yhteiskunnallisen päätöksenteon kuin myös demokratian ja oikeudenmukaisuuden perustavanlaatuisia vaatimuksia. Demokratia on pitkälti päätöksentekoa julkisen keskustelun ja toiminnan perustelemisen kautta. (Sen 2009, 31–152 ja 321–354; finanssipolitiikan tietoperustan ja eri vaihtoehtojen avoimesta esittämisestä ks. esim. Haaparanta 2011; VTV 2011b, 24–31.) Suomessa heikkoutena on, ettei merkittäviä uudistusohjelmia ja uudistuksia välttämättä perustella ja arvioida systemaattisella viitekehikolla. OECD on Suomen julkishallintoa koskeneessa maa-arvioinnissaan suositellut nykyistä systemaattisempaa kustannushyötyjen ennakkoarviointia ja käyttöä uudistustoimenpiteiden ja ohjelmien perusteluina (OECD 2010).

OECD:n havainnot vastaavat tarkastusviraston tuloksellisuustarkastuksissa piirtynyttä kuvaa (Pöysti 2010c).

Tuloksellisuustarkastuksen painotukset päätöksenteon tietoperustan luotettavuuden ja yhteiskunnallisen vaikuttavuuden kysymyksissä näkyvät valtion tuottavuusohjelmaan kohdistuneissa tarkastuksissa. Vuonna 2010 valmistui valtionhallinnon tuottavuusohjelman valmistelua ja johtamista arvioiva tuloksellisuustarkastus. Siinä keskeisenä näkökulmana oli tuottavuusohjelman valmistelun ja tuottavuustoimien tietoperusta, jota arvioitiin hahmottelemalla tuottavuusohjelman todelliset tavoitteet ja tuottavuuspotentiaalit, joihin valtionhallinnon tuottavuusohjelmassa tehdyt henkilötyövuosien vähennykset perustuvat (VTV 2010h). Tarkastusvirastossa on käynnissä tuottavuusohjelman vaikuttavuuteen kohdistuva tuloksellisuustarkastus (VTV 2010i). Yksittäisten tuottavuustoimien onnistuneisuutta on arvioitu useissa muissa tuloksellisuustarkastuksissa. Nämä ovat koskeneet muun muassa puolustusvoimien ruokahuollon ja terveydenhuollon uudelleenjärjestelyitä (VTV 2011c) sekä sisäasiainministeriön hallinnonalalla talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskuksen ja taloushallinnon uudelleenjärjestelyiden onnistumista sisäasiainministeriön hallinnonalalla (VTV 2009a; VTV 2009b).

Valtiontalouden tarkastusviraston suorittamassa tilintarkastuksessa yhtenä lausuma-alueena on tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimen tuottamat tiedot valtion viraston tai laitoksen tuottavuudesta ja taloudellisuudesta (VTV 2010c, 44–50 ja 59–60). Tilintarkastuksessa on lisäksi tarkastettu taloudellisuutta ja tuottavuutta koskevien tulostavoitteiden asettamista. Tarkastusvirasto suuntaa tarkastustoimintaansa vuodesta 2011 lähtien toisaalta riskien ja toisaalta tarkastuksilla saatavan tiedon antaman lisäarvon ja vaikuttavuuden perusteella siten, että tulostavoitteiden asettamista tarkastetaan tilintarkastuksessa laajemmin silloin, kun tuloksellisuustarkastus yhdessä tilintarkastuksen kanssa muodostaa kyseessä olevaan hallinnonalaan kohdistuvan ohjausjärjestelmätarkastuksen (VTV 2011a). Ohjausjärjestelmätarkastuksessa tilintarkastuksen ja tuloksellisuustarkastuksen menetelmiä yhdistävällä tarkastuksella arvioidaan, antaako hallinnonalan ohjaus- ja johtamisjärjestelmä edellytykset tulokselliseen toimintaan ja saadaanko sen

perusteella tuloksellisuudesta ja taloudellisuudesta oikeat ja riittävät tiedot raportoitavaksi eduskunnalle. (VTV 2011a; VTV 2010j.) Tilintarkastuksen rooli on pitää esillä tuottavuuden ohjauksen ja johtamisen sekä siitä raportoinnin näkökulmaa. Tilintarkastuksen tulosten perusteella valtiontalouden tarkastusviraston eduskunnalle annettavaan vuosikertomukseen kootaan kuva tulosohjauksen ja sen osana myös tuottavuuden ohjauksen ja johtamisen tilasta. Kertomuksessa tarkastellaan muun muassa sitä, kuinka laajasti tuottavuudelle on asetettu tulostavoitteita ja tuottavuudesta raportoitu oikeat ja riittävät tiedot (ks. esim. VTV 2010f, 36–39).

Laillisuustarkastukselle (*compliance audit*) on vuoden 2010 lopulla hyväksytty uudet kansainväliset ISSAI-tarkastusstandardit (ISSAI 4000–4200). Lain noudattamisen lisäksi laillisuustarkastuksessa arvioidaan asetettujen normatiivisten tavoitteiden saavuttamista ja sopimusten noudattamista sekä yleensä hyvän hallinnon periaatteiden toteutumista. Tarkka nimi tarkastusmuodolle voisi näin ollen olla vaatimustenmukaisuustarkastus, mutta tarkastusvirastossa on haluttu pitäytyä yleiskielisemmässä ja oikeudellisia näkökohtia enemmän painottavassa käsitteessä laillisuus- ja asianmukaisuustarkastus, lyhyemmin laillisuustarkastus. Tarkastusvirasto suuntaa uusimuotoista laillisuustarkastusta tuottavuustoimenpiteinä kehitettyjen ja linjattujen uusien valtion konsernipalveluiden toimivuuden ja hyödyntämisen tarkastukseen. Tarkastuskohteiksi on otettu valtion talousarviosta annetussa laissa säädetyn yhteishankintavelvoitteen noudattaminen virastoissa ja laitoksissa sekä talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskusten (Palkeet) ja palvelukeskuksia hyödyntävien toimintaprosessien toimivuus. (VTV 2011a.) Laillisuustarkastuksella voi näin ollen olla selkeä liittymäkohta tuottavuusohjelman toimenpiteiden tarkastamiseen ja tuottavuuden pitkän tähtäimen edellytysten turvaamiseen. Toimivien prosessien ja laajemmin hyvän hallinnon on kansainvälisesti usein todettu olevan aidon tuottavuuden välttämätön edellytys. Tämä näkökohta on tahtonut jäädä suomalaisessa hallinnon tuottavuutta koskevassa keskustelussa vähemmälle huomiolle (Pöysti 2010b; VTV 2010f, 26).

Finanssipolitiikan tietoperustan ja vaikuttavuuden tarkastuksessa arvioidaan valtiontalouden hoitoa ja siitä annettuja tietoja kokonaistaloudellisesta näkökulmasta. Kansainvälisten ISSAI-standardien näkökulmasta finanssipolitiikan tietoperustan ja vaikuttavuuden tarkastus on tilintarkastuksen, laillisuustarkastuksen ja erityisesti tuloksellisuustarkastuksen menetelmiä yhdistävää, kokonaistaloudellisiin kysymyksiin sekä eduskunnan ja hallituksen finanssipoliittisen päätöksenteon erityispiirteisiin pureutuvaa ulkoista tarkastusta. Finanssipolitiikan tarkastuksessa arvioidaan sitä, onko valtion taloudellisesta asemasta ja siihen olennaisesti vaikuttavasta julkisen talouden kestävydestä annettu oikea ja riittävä kuva tilinpäätösraportoinnissa ja finanssipoliittisen päätöksenteon perusteluissa. (VTV 2010c, 25–26; VTV 2011a.) Finanssipolitiikan tarkastuksessa ulkoisen tarkastuksen tarkastusmenetelmät yhdistyvät kansantaloustieteelliseen analyysiin. Julkisen hallinnon ja palvelutuotannon tuottavuus on kansantaloudellisesti ja valtion taloudellisen aseman kehityksen kannalta merkittävä kysymys. Siksi tuottavuusohjelmat ja -kysymykset ovat nousseet esille ja pysyvätkin lähivuosina keskeisinä näkökulmina finanssipolitiikan tarkastuksessa.

Valtiontalouden tarkastusvirasto antoi tammikuussa 2011 eduskunnalle erilliskertomuksen valtiontalouden kehysmenettelystä finanssipolitiikan hallintavälineenä (VTV 2011b). Erilliskertomuksessa arvioitiin julkisen talouden kestävyysvajetta ja finanssipolitiikan eri vaihtoehtoja ja vaikutuksia koskevan tiedon oikeellisuutta ja riittävyttä tekemällä ja teettämällä myös talouden dynaamisella tasapainomallilla laskelmia kestävyysvajesta ja siihen liittyvistä epävarmuuksista. (VTV 2011b, 173–186; Lassila & Valkonen 2011.) ETLA:n talouden dynaamisella tasapainomallilla tehtyjen laskelmien perusteella tuottavuuden parantaminen jatkuvasti 0,25 prosenttiyksiköllä vähentäisi kestävyysvajetta yhdellä prosenttiyksiköllä (Lassila & Valkonen 2011, 23–24). Suomen Pankin dynaamisella tasapainomallilla tehtyjen laskelmien mukaan tuottavuuden parantaminen hyvinvointipalveluissa yhdellä prosentilla vuosittain aina vuoteen 2040 saakka puolittaisi kestävyysvajeen (Kinnunen & Kostiainen 2010, 24–25). Ratkaisevaa

on kuntien vastuulla olevan palvelutoiminnan tuottavuuskehitys. Finanssipolitiikan tarkastuksessa arvioidaankin valtion ohjauskeinojen, kuten peruspalveluohjelman ja valtiontalouden kehysten, sekä laajemmin finanssipolitiikan sääntöjen ja kunta- ja palvelurakennuudistuksen vaikutusta kuntien tuottavuuskehitykseen. Finanssipolitiikan tarkastuksessa ovat tulleet esille myös tuottavuustilastojen ja tuottavuutta koskevan kuvan luotettavuuden perustavanlaatuiset ongelmat. Useista keskeisistä julkisista palveluista ei tarkastusviraston tuloksellisuustarkastuksen havaintojen mukaan ole saatavilla vertailukelpoisia kustannustietoja (esim. vanhuspalveluista ks. VTV 2010k). Tietopohjan puutteiden vuoksi kuntien vastuulla olevien palveluiden tuottavuuskehityksestä ei oikeastaan tiedetä riittävästi. Tämä luo riskin myös virheellisille politiikkajohtopäätöksille. (VTV 2011b, 164–167; Kangasharju, Mikkola, Mänttari, Tyni & Valta 2010.)

Tehokkuuden monitulkintaisuuden ongelmat koskevat tuottavuusohjelmien käytännön toteuttamista (Vakkuri 2009). Julkisorganisaatiot ja niiden toimintaympäristöt ovat kompleksisia ja niihin kohdistuvat tavoitteet ja odotukset usein ristiriidassa keskenään. Tuottavuuden käytännön tulkinnat ovat moninaiset tuottavuuden kansantaloustieteellisen ja liiketaloustieteellisen määrittelyn helppoudesta huolimatta. Tuottavuus on helppo määritellä, mutta vaikea mitata, joskin vielä vaikeampaa on käytännön tuottavuustyön johtaminen. Päätöksentekijöiden rationaalisuus on rajallista, ja monitulkintaisuus näkyy tuottavuutta parantavien toimenpiteiden etsimisen ja soveltamisen ongelmina. Etsinnän ongelmassa on kyse tuottavuusohjelmien tietoperustasta ja vaikuttavuuden edellytyksistä. Soveltamisen ongelmana on se, miten tuottavuustavoitteet ja niitä toteuttavat toimenpiteet käytännössä onnistuvat parantamaan tuottavuutta. (Vakkuri 2009, 21–30.)

Ulkoisen tarkastuksen rooli on tuoda varmentavaa tietoa ja päätöksentekijöille hyödyllistä lisätietoa niin etsinnän kuin soveltamisen ongelmiin. Päätöksenteon tietoperustan luotettavuutta varmentava ja ohjelmien vaikuttavuuden edellytyksiin pureutuva tarkastus lähestyy etsinnän ongelmien ratkaisuja. Tässä ulkoisen tarkastuksen tehtävänä

on tiedon luotettavuutta varmentavan roolin lisäksi arvioida myös hallituksen ja hallinnon vastuulla olleiden strategisten valintojen perusteluita ja perusteltavuutta vaikuttavuuden näkökulmasta. (ISSAI 3000–3100, 15–18). Soveltamisen ongelmien ratkaisun perustana on oikea tieto tuottavuudesta ja sen kehityksestä. Tilintarkastus varmentaa välttämätöntä perustaa tuottavuuden mittaamiselle. Pääosin soveltamisen ongelman ratkaisuun liittyvä tarkastus on kuitenkin tuloksellisuustarkastusta, minkä lisäksi laillisuustarkastuksella ja finanssipolitiikan tarkastuksella voi olla tuloksellisuustarkastusta täydentävä rooli. Tuottavuuskysymyksiä sivuava finanssipolitiikan tarkastus on menetelmällisesti makrotaloudellisiin kysymyksiin kohdistuvaa tuloksellisuustarkastusta.

Tuottavuusohjelmien tarve ja perustelut

Tuottavuusohjelmien ja julkisen sektorin tuottavuutta parantavan työn perusteluiden arvioinnissa on tarpeen erottaa yksittäisen tuottavuusohjelman perustelut yleisemmistä tuottavuuden parantamisen tarpeiden perusteluista. Tuottavuuden parantamisesta on yleensä kysymys julkisen palvelutuotannon tuotosten ja panosten välisen suhteen parantamisesta tiettyssä tuotantofunktiossa. Olennaista on kuitenkin tuottavuuskeskustelussa havaita, millä tasolla tuottavuudesta kulloinkin puhutaan. Tuottavuuden parantamisesta voidaan puhua koko kansantalouden, yksittäisen toimialan tai yksittäisen toimintayksikön ja sen prosessien tasolla. Yleisessä tuottavuusdiskurssissa on kyse siitä, miksi tuottavuuden parantaminen on perusteltua eri tasoilla ja miten tuottavuutta voitaisiin näillä eri tasoilla parantaa. Kyse on tällöin yleensä aidon tuotosten ja panosten välisen suhteen parantamisesta. Yksinkertaistaen julkisen sektorin tuottavuudessa on kyse siitä, kuinka tehokkaasti päätettyjä asioita tehdään. Tuottavuudesta on erotettava vaikuttavuus eli se, tehdäänkö ylipäänsä oikeita asioita ja saavutetaanko toiminnalle asetetut päämäärät. (VM 2006, 15–19.)

Tuottavuusohjelmat ovat tehokkuusartefakteja eli johtamisen, arvioinnin ja laskennan välineitä (tehokkuusartefaktista ks. Vakkuri 2009, 27), joiden toimivuutta voidaan arvioida sillä, kuinka hyvin ne vastaavat tuottavuuden etsinnän ja soveltamisen ongelmiin eli auttavat käytännössä asetettujen tavoitteiden saavuttamisessa. Tuottavuusohjelmia koskevassa diskurssissa kyse on siitä, että perustellaan, miksi juuri kyseinen ohjelma on tarpeellinen tai miten se tuottaa tuloksia. Tuottavuusohjelmaa koskevassa diskurssissa voidaan asettaa suppeampia tavoitteita kuin yleinen tuottavuuden paraneminen. Tämä näyttää olevan tilanne myös valtionhallinnon tuottavuusohjelmassa.

Yleisessä tuottavuusdiskurssissa julkisen palvelutuotannon ja hallinnon tuottavuuden parantamiselle voidaan esittää kansantaloudellisia, moraalis-eettisiä ja ideologisia perusteluita. Kansantaloudelliset ja moraalis-eettiset perustelut ovat arvioitavissa julkisen talouden ulkoisen tarkastuksen välineillä. Ideologiset perustelut kuuluvat politiikan alaan eivätkä siten ole ulkoisen tarkastuksen arvioitavissa. Ulkoisessa tarkastuksessa voidaan kuitenkin demokratian ja hyvän hallinnon arvoihin perustuen edellyttää, että julkisen päätöksenteon perusteluissa tuodaan esille avoimesti myös ideologisiin tai poliittisiin valintoihin kuuluvat perustelut. (Demokratian perusarvoista, ks. Pöysti 2007, 225–226; Peczenik 1999, 25–26; Habermas 1994, erit. 207.) Julkisen talouden ulkoinen tarkastus valvoo, että näin tapahtuu. Avoimen esittämisen vaatimuksen varmentamisen jälkeen poliittisten tai ideologisten argumenttien arviointi ei kuulu ulkoiselle tarkastukselle.

Yleisessä tuottavuusdiskurssissa kansantaloudelliset perustelut jakaantuvat julkisen talouden kestävyys turvaamiseen liittyviin perusteluihin ja työvoiman tarjontaan, kysyntään ja saatavuuteen liittyviin perusteluihin. Lisäksi kansantalouden näkökulmasta kysymys on julkisella sektorilla oletetun paisumisen taipumuksen, eli Baumolin taudin, ja byrokratian laajentumisen rajoittamisesta. Nämä näkökohdat esiintyvät julkisen sektorin tuottavuuden yleisen parantamisen tarpeen lisäksi myös valtion tuottavuusohjelman keskeisinä perusteluina (ks. VM 2004; VM 2005, VTV 2010h, 27).

Suomen julkisessa taloudessa on lähes kaikkien kestävyyslaskentaa harjoittaneiden tahojen arvion perusteella merkittävä ja rakenteelliseksi luettava kestävyysvaje (VTV 2011b, 173–187; Lassila & Valkonen 2011, VM 2011, 92–99). Kestävyysvajeongelmaa syventää suurimmalla todennäköisyydellä odotettavissa oleva väestörakenteen ja sen myötä väestöllisen huoltosuhteen heikkeneminen moniin muihin OECD:n maihin verrattuna nopeasti 2015 vuoden jälkeen. Tuottavuustoimilla voidaan näin saada aikaiseksi kokonaistaloudellisesti merkittäviä vaikutuksia. Tuottavuustoimilla on kuitenkin kestävyysvajetta pienentäviä vaikutuksia vain tiukoin reunaehdoin. Tuottavuuden nousun olisi ilmentävä säästöinä, jotka käytetään julkisen talouden rahoitusaseman parantamiseen (ks. Lassila & Valkonen 2011, 23).

Väestörakenteen muutokseen liittyy huoli työvoiman riittävyydestä yksityisellä sektorilla ja niissä osissa julkista sektoria, joissa ihmistyötä on vaikeaa korvata muilla menetelmillä ja joissa julkisen palvelun kysynnän ennustetaan väestön ikääntymisen myötä kasvavan. Tällaisia sektoreita ovat erityisesti terveys- ja hoivapalvelut. Kansantaloustieteen nojautuvan argumentaation pohjalta myös tuottavuusohjelman ajatuksena tältä osin on, ettei julkinen sektori ja erityisesti muu kuin väestön ikääntymisen paineet välittömästi kohtaava osa julkista sektoria tarpeettomasti kilpailisi työvoimasta ja aiheuttaisi siten kustannusten kasvua ja kansantalouden resurssien tehotonta jakautumista yksityisen ja julkisen sektorin kesken. Tarkastusviraston tuottavuusohjelman valmistelua koskeneen tarkastuksen perusteella työvoimapulaan varautuminen näyttäisi olevan useimmin käytetty ja muutenkin vahvin valtionhallinnon tuottavuusohjelman perustelu. (VTV 2010h, 29.) Tuottavuusohjelma käynnistettiin jälkikäteen ajateltuna suhteellisen myöhään, vaikka hallinnonaloilla asetelma ja riskit ovat olleet ainakin periaatteessa hyvissä ajoin tiedossa. Tuottavuusohjelman lähtökohtina olleet väestörakenteen kehitysskenaariot ja niiden kansantalouden kasvulle aiheuttamat riskit tuotiin hyvin selkeästi esille viimeistään vuonna 2001 valtiovarainministeriössä tehdyssä talouspolitiikan strategiatyössä (VM 2001). Vuonna 2005 tehdystä valtiontalouden kehyspäätöksestä lähtien tuottavuusohjelman tavoitteissa on korostunut valtionhallinnon

henkilöstömäärän vähentäminen (Valtiontalouden kehukset vuosille 2006–2009; VTV 2010h).

Valtionhallinnon tuottavuusohjelman perusteluissa on esitetty myös valtionhallinnon virkamiesten laajamittainen eläköityminen, joka avaa mahdollisuuksien ikkunaksi kutsutun tilaisuuden tehdä merkittäviä henkilöstöjärjestelyitä. Ohjelman alkuvaiheessa sen tavoitteissa ja perusteluissa korostui aito tuotosten ja panosten suhteella mitatun tuottavuuden parantaminen. Alun perin ajateltiin, että tuottavuuden nousu noin prosentilla vuosittain mahdollistaisi sen, että kahden pois lähtevän virkamiehen tilalle tarvitsisi palkata vain yksi uusi. (VTV 2010h, 23–35; VM 2002.)

Julkisen sektorin työvoiman vähentäminen on tietyin reunaehdoin kokonaistaloudellisen tuottavuuden kannalta perusteltua. Kovin yksityiskohtaisten arvioiden esittäminen optimaalisesta julkisen sektorin koosta ja allokatiivisesta tehokkuudesta kansantalouden kokonaistasolla on kuitenkin varsin hankalaa. Allokatiivisen tehokkuuden arvioinnin menetelmät vaativat myös edelleen kehittämistä niin kansantaloustieteessä kuin käytännön politiikkavalmistelussa. Kansantalouden kasvun ja myös tuottavuuden merkityksen analyysissa käytetty, alun perin Robert Solowin kehittämä kasvutilinpitooon perustuva menetelmä on käytännön politiikan johtamista ja valmistelua varten liian karkea menetelmä.

Empiiriset havainnot tuottavuuden kehityksen tavoista tukevat tuottavuusohjelmien käyttämistä tuottavuuden johtamisen ja kehittämisen välineenä. Tuottavuus näyttäisi kehittyvän hyppäyksittäin ja osin perustuen luovan tuhon ja uudistumisen mekanismeihin. (Hyytinen & Rouvinen [toim.] 2005; Aghion & Durlauf [toim.] 2005a ja 2005b.) Julkisella sektorilla tämä tarkoittaisi sitä, että merkittävimmät tuottavuuden parannukset saadaan aikaan selkeillä hallinnollisilla ja toiminnallisilla uudistuksilla. Reformien merkitystä julkisen sektorin tuottavuustyössä korostaa osaltaan se, että markkinamekanismit eivät sellaisenaan tuota tarvittavaa painetta tuottavuuden kehittämiseen luovan tuhon mekanismien kautta.

Tuottavuusohjelman valmisteluun ja johtamiseen kohdistuneessa tuloksellisuustarkastuksessa arvioitiin tuottavuusohjelman keskeisten perusteluiden pätevyyttä ja olennaisuutta taustalla olevien laajempien talouspoliittisten tavoitteiden saavuttamisessa. Tuottavuusohjelman perusteluina on käytetty pitkälti työvoiman tarjonnan vähenemiseen liittyviä riskejä sekä riskiä siitä, että julkisen sektorin työvoiman kysyntä syrjäyttäisi yksityisen sektorin työvoiman kysyntää. Perusteluiden tiivistelmänä on OECD:n analyyseihin perustuva kuvio siitä, että ilman politiikkatoimia jopa seitsemän kymmenestä työmarkkinoille tulevasta nuoresta työllistyisi julkiselle sektorille. Valtio- ja kuntasektorin itse näistä vaikutusta ei ole tuottavuusohjelman perusteluissa tarkemmin eritelty. Valtionhallinnon tuottavuusohjelman vaikutukset kansantalouden tasolla ovat parhaimmillaankin rajalliset työvoiman saatavuuden mahdollisiin ongelmiin vastaamisessa. Vuonna 2006 julkisen sektorin palveluksessa oli 644 000 henkilöä ja heistä valtionhallinnossa 23 prosenttia. (VTV 2010h, 36; Tilastokeskus, työssäkäyntitilasto 2006.) Tuottavuustoimenpiteiden tarvetta on kansantalouden näkökulmasta siis eniten kuntasektorilla. Tuottavuusohjelman perusteluissa käytettyä työmarkkinoille tulevien määrää kuvaavassa skenaariossa ei ole eritelty kokonaiskuvaa, johon vaikuttaa olennaisesti myös työllisten määrän kehitys. Tuottavuusohjelman perusteluissa käytetty skenaario on ollut varsin yksinkertaistava ja kuvaa pahinta mahdollista skenaariota. Työvoiman tarjontaan ja saatavuuteen liittyvien skenaarioiden ja eri talouden sektoreiden vaikutuksen monipuolisempi käsittely olisi lisännyt selkeästi tuottavuusohjelman perusteluiden laatua ja läpinäkyvyyttä. Tuottavuusohjelman tavoitteissa ei esitetä myöskään selkeää tavoitetta julkisen sektorin osuudelle kokonaistyövoimasta. Koko tuottavuusohjelman tasolla ei ole selkeästi erotettu ohjelman perimmäisiä tavoitteita ja välitavoitteita. On kuitenkin huomattava, että vaikutusketjujen erittelyn puutteellisuus on yleinen ongelma valtionhallinnon suunnittelussa ja raportoinnissa, ja siten tuottavuusohjelmaa ei ole tässä suhteessa suunniteltu tai toteutettu sen paremmin tai huonommin kuin muitakaan uudistushankkeita. Perusteluita ei ole

myöskään päivitetty työllisyysasteen ja työvoiman tarjontaa koskevien ennusteiden muuttuessa. (VTV 2010h, 35.)

Tuottavuusohjelman perusteluihin kohdistuneista kriittisistä havainnoista huolimatta valtiontalouden tarkastusvirasto on korostanut, ettei pyrkimyksestä vähentää valtion henkilöstöä tule luopua. Tämä tarkastusviraston asiantuntijanäkemyks on selkeästi kirjattu myös tuottavuusohjelmaa koskevaan arviointiin tarkastusvaliokunnan mietinnössä. (Tarkastusvaliokunta 2010, 8.) Ulkoisessa tarkastuksessa tuottavuusohjelmaan kohdistettu kritiikki on näin pyrkinyt ohjelman legitimitietin parantamiseen eikä kiistänyt tuottavuustoimien tarpeellisuutta.

Eduskunnan tarkastusvaliokunta on kiinnittänyt huomiota tuottavuusohjelman perusteluina oleviin väestö- ja työvoimaskenaarioihin ja tarpeeseen eritellä eri kehitysvaihtoehtoja (Tarkastusvaliokunta 2010). Tarkastusvaliokunnan yksimielisen mietinnön johdosta eduskunta on niin ikään yksimielisesti hyväksynyt kannanoton, jonka mukaan eduskunta edellyttää hallituksen laativan vaihtoehtoisia työvoimaennusteita, joissa selvitetään perustellusti, kuinka suuren osan työvoimasta valtio- ja kuntasektori voivat tulevaisuudessa työllistää ja minkä suuruista valtion henkilöstöä se edellyttäisi (Eduskunta 2010). Samalla tavoin eduskunnan valtiovarainvaliokunta on pitänyt tärkeänä, että tuottavuusohjelman perusteluita ja tavoitteita arvioidaan väestökehitystä ja työvoiman tarjontaa koskevien uusimpien tietojen perusteella (Valtiovarainvaliokunta 2010, 63–64). On syytä korostaa, että tarkastusvaliokunnan mietintö ja eduskunnan kannanotto syntyivät yksimielisesti siten, että mukana olivat niin hallitus- kuin oppositiopuolueiden edustajat. Tarkastusvaliokunta on vaalikaudella 2007–2010 pyrkinyt kehittämään Suomeen valtiontalouden ja yhteiskuntapoliittisten tavoitteiden saavuttamisen jälkikäteisarviointia, joka ei kuitenkaan kiinnittyisi päivänpolitiikassa vallitsevaan hallitus-oppositio-asetelmaan.

Valtionhallinnon tuottavuusohjelma vaikuttaa julkisten menojen ja menopaineiden vähentämisessä enemmän esimerkiksi kuin pureutumalla julkisen talouden kannalta suurimpiin menopaineisiin. Kun valtionhallinnon tuottavuusohjelman mukaiset laskennalliset

vähennykset on toteutettu täysimääräisesti, on tuottavuusohjelman tuottama laskennallinen säästö valtion talousarvioista noin 1,5 prosenttia. Vuosina 2007–2011 keskimäärin 40 prosenttia säästöstä jää asianomaisille hallinnonaloille, jolloin ne eivät välittömästi ole kuro-massa säästöinä umpeen julkisen talouden kestävyysvajetta. Vuosina 2012–2015 hallinnonalan käyttöön jäävä säästö on jopa 75 prosenttia. Hallinnonalan käyttöön jäävää merkittävää osuutta voidaan toisaalta pitää perusteltuna tuottavuuden parantamisen näkökulmasta, koska tällöin hallinnonaloilla on huomattava kannustin tuottavuutensa parantamiseen. (VTV 2010h, 46–47.)

Valtiontalouden tarkastusviraston suorittamassa finanssipolitiikan ulkoisessa tarkastuksessa on todettu, että myös hallinnonalojen sisäisten siirtojen tekeminen on etupäässä poliittiseen ja hallinnolliseen kulttuuriin liittyvien jäykkyyksien vuoksi varsin vaikeaa, ja siksi suurin osa valtion menoista vaatii lakisidonnaisuuden johdosta poliittisia päätöksiä ja lainsäädäntötoimia. (VTV 2011b, 124–128; Valtioneuvoston kanslia 2011.) VTV on yleisesti ottaen todennut valtiontalouden kehysmenettelyssä olevan osin liian vähän kannustimia sektoriministeriöille uudelleenallokaation ja menorakenteiden kriittiseen tarkasteluun (VTV 2011b, 104–106 ja 126–128). Tuottavuusohjelma on toiminut koh-tuullisen merkittävänä valtionhallinnon sisäisen resurssien uudelleen kohdentamisen ja uudistumisen välineenä. Valtiovarainministeriössä tehtyihin laskelmiin perustuen valtiovarainministeri on arvioinut, että tuottavuusohjelman myötä valtiontaloudessa on tehty tai tehdään vaalikausilla 2007–2010 ja 2011–2015 kehyspäätöksissä tehtyjen tuottavuusohjelmalinjausten mukaan noin miljardin euron suuruiset uudelleenkohdennukset. Valtiovarainministeri on myös korostanut tuottavuusohjelman vaikuttavan esimerkiksi kuntiin. (Valtiovarainministeri Katainen 2010.)

Tuottavuusohjelmaa on eri yhteyksissä ja esimerkiksi eduskunnan tarkastusvaliokunnan mietinnössä arvosteltu mekaaniseksi (Tarkastusvaliokunta 2010). Valtionhallinnon tuottavuusohjelman tuottavuustavoitteiden kokonaismoitus perustuu ajatukseen tuottavuuden parantamisesta kahdella prosentilla. Tämä tavoite on sittemmin tulkittu

henkilöstön määrän vähentämistavoitteeksi. Kokonaistuottavuuden parantamistavoite on siirretty jokseenkin suoraan henkilötyövuosien vähennyksenä tapahtuvaksi työn tuottavuuden parantamisen tavoitteeksi. Tuottavuustavoitteiden tulkinnassa on painottunut henkilöstön vähentäminen (VTV 2010h). Tuottavuusohjelman valmistelussa ei ole kuitenkaan tarkastusviraston tarkastushavaintojen perusteella sovellettu niin sanottua juustohöyläperiaatetta. Hallinnonalat, joilla henkilötyöpanosta on vaikea korvata, ovat saaneet suhteellisesti pienemmät vähennystavoitteet. Vähentämistavoitteet on näin ollen tehty harkinnan perusteella, eivätkä ne esimerkiksi perustu mekaanisesti hallinnonalalla olevan henkilöstön luonnolliseen poistumaan tai henkilöstön lähtötasoon. Hallinnonaloittaisen kohdennuksen perusteluissa ja perusteluiden avoimuudessa olisi kuitenkin kehittämistarpeita. Perustelut ovat olleet suppeita ja osin yleisessä muodossa. (VTV 2010h, 53–96.)

Ulkoisen tarkastuksen havaintojen perusteella valtionhallinnon tuottavuusohjelman selkeimmät kipupisteet ovat tuottavuusohjelman toteutuksessa ja tuottavuuden johtamisessa (VTV 2009c, 16–22; VTV 2010d, 35–46). Hallinnonaloittaisten vähennystavoitteiden toteuttaminen ei ole perustunut avoimella tavalla ja systemaattisesti toteutettuun perustellun tuottavuuspotentiaalin arviointiin. Tavoitteiden yhteys tuottavuustoimenpiteisiin on usein jäänyt liiaksi valtiovarainministeriön arvion varaan. Taustalla ei ole aina ollut riittävään tietoon ja perusteluihin perustuvaa käsitystä siitä, millä toimenpiteillä ja millä tavoin tuottavuusvaikutuksiin voitaisiin päästä. (VTV 2010h, 68–86.) Tuottavuusohjelman suunnittelua ja toteutusta onkin haitannut ministeriöiden ja hallinnonalojen riittämätön sitoutuminen aitoihin tuottavuustoimiin.

Valtiontalouden tarkastusviraston suorittamissa tilintarkastuksissa ja tuloksellisuustarkastuksissa on havaittu, että tuottavuutta koskevien tavoitteiden asettaminen on selvästi puutteellista. Vuonna 2009 riittävät tuottavuustavoitteet oli asetettu vain 42 prosentille valtion virastoista ja laitoksista. Valtion varsinaisen toiminnan kulujen perusteella arvioituina riittävät tuottavuustavoitteet kattoivat noin 61 prosenttia valtion omasta toiminnasta. (VTV 2010d, 36–37.) Tuottavuustavoitteiden

kattavuus on tilintarkastuksen havaintojen mukaan lisääntynyt nopeasti, mutta tämä johtuu osin siitä, että tarkastusvirasto on hyväksynyt Tilastokeskuksen tuottavuustilaston käytön riittäväksi tuottavuusmittariksi. Tuottavuustilaston käyttöä rajoittavat kuitenkin sen perustana olevan suoritteistamisen puutteet sekä se, etteivät ministeriöt ja virastot välttämättä osaa tai pysty hyödyntämään tuottavuustilaston tuottamaa aikasarjaa ohjauksen ja johtamisen välineenä. Tilintarkastusten perusteella voidaan todeta, että valtionhallinnon tuottavuustavoitteet ovat liiaksi keskittyneet valtiontalouden kehyspäättöksessä asetettujen henkilöstön vähentämistavoitteiden asettamiseen ja tuottavuusohjelman toimenpiteiden linjaamiseen. Aidon tuottavuuden kehitystä ei ole samanaikaisesti tuettu riittävästi tulosohjauksen keinoin. Samalla on kuitenkin muistettava, että valtionhallinnossa on useita virastoja, joiden ohjaus ja johtaminen toimivat tuottavuuden näkökulmasta hyvin tai jopa esimerkillisesti.

Tuottavuusohjelman vaikutukset alkoivat vasta vuodesta 2007, jolloin ensimmäiset kehyspäättöksessä linjatut vähennykset tulivat voimaan. Tuottavuusohjelmaa toteutettaessa vuosina 2006–2009 valtion henkilöstön määrä on tuottavuusohjelmaan kuuluneilla hallinnonaloilla vähentynyt 4 417 henkilötyövuotta, jos ei oteta huomioon valtionhallinnon ulkopuolelle siirtyneitä yliopistoja ja niiden harjoittelukouluja (VTV 2010h, 103). Valtiontalouden vuosille 2012–2015 tehdyn kehyspäättöksen mukaan tuottavuusohjelman tuloksena valtion henkilöstömäärän tulisi olla vähentynyt vuoden 2010 loppuun mennessä 5 635 henkilötyövuodella (Valtiontalouden kehukset vuosille 2012–2015, 15). Vuosina 2005–2010 valtion henkilöstön määrä on kokonaisuutena vähentynyt 123 821 henkilöstä 86 383 henkilöön. Merkittävin muutos johtuu yliopistojen ja niiden harjoittelukoulujen siirtymisestä valtionhallinnon ulkopuolelle. (Valtion tilinpäättöskertomus vuodelta 2005; Valtiovarainministeriön ennakotiedot valtion henkilöstöstä vuodelta 2010.) Viimeisimmän valtiontalouden kehyspäättöksen mukaan tuottavuusohjelmalla pyritään yhteensä 14 529 henkilötyövuoden vähennykseen vuoteen 2015 mennessä (Valtiontalouden kehukset vuosille 2012–2015, liite 3). Valtiolla työpa-

noksen määrä on Tilastokeskuksen laatimien valtion tuottavuustilastojen mukaan kääntynyt laskuun ja pysynyt laskevana vuodesta 2005, mutta työpanoksen lasku on toistaiseksi kanavoitunut vain osittain työn tuottavuuden kasvuun (Tilastokeskus, valtion tuottavuustilasto 2010). Tilastokeskuksen tekemässä valtion tuottavuustilastossa ei ole havaittavissa selkeää valtion tuottavuuden trendikasvua tai käännettä. Tuottavuustilastojen ongelmien vuoksi kyseinen tilasto ei kuitenkaan välttämättä anna oikeaa kuvaa tuottavuuden kehityksestä. Tuottavuusohjelman kokonaistulokellisuuden ja vaikutusten arviointi on tässä vaiheessa vielä liian aikaista.

Valtionhallinnon tuottavuusohjelman yhtenä myönteisenä mutta vaikeasti mitattavana saavutuksena voidaan pitää sitä, että ohjelma on merkittävästi vauhdittanut monien muistakin syistä perusteltujen uudistusten toteuttamista. Tällaisia ovat esimerkiksi kiinteistöjen kirjaamisasioiden siirtäminen käräjäoikeuksilta maanmittaushallinnolle ja sähköisen kiinteistökaupan menettelyiden kehittäminen. Tuottavuusohjelma loi osaltaan riittävän paineen satoja vuosia vallinneen hallintamallin muuttamiseen pääministeri Matti Vanhasen II hallituksen ohjelmaan otetulla linjauksella. Uudistuksen taustalla on tuottavuusohjelman valmistelu ja valtiovarainministeriön esittämä vaatimus prosessien ja sähköisten menettelyjen kehittämisestä. (HE 30/2009; HE 146/2010.) Ilman tuottavuusohjelmaa näitä prosesseja tuskin olisi uudistettu niin voimakkaasti kuin mitä vaalikaudella 2007–2010 on tehty. Sähköisen kiinteistön kaupan, panttauksen ja kirjaamisen menettelyn kehittämisessä on kyse aidosta tuottavuutta parantavasta toimesta sekä tietoyhteiskunnan ja sille ominaisen informaatiohallinnon kehittämisestä. (Informaatiohallinnosta, ks. Pöysti 2010a.) Tuottavuusohjelmalla on havaittavissa vastaavaa, uudistuksia nopeuttavaa vaikutusta muissakin hankkeissa.

Tuottavuusohjelman mukaisten hankkeiden tarkastelu osoittaa, että käytännössä toteutetut tuottavuushankkeet voidaan ryhmitellä seuraaviin viiteen eri tyyppiin:

- 1) aidosti tuottavuutta parantavat toimenpiteet, joiden tuloksena henkilöstötarve aidosti vähenee
- 2) valtion toimintojen yhtiöittäminen ja ulkoistaminen, jolloin valtion talousarvitalouden henkilöstömäärä vähenee mutta tuottavuus ei välttämättä parane
- 3) palvelutarpeen pienentäminen tai pyrkimys sen pienentämiseen, jolloin myös henkilöstön tarve vähenee
- 4) henkilöstön vähentäminen sellaisista toiminnoista, joista katsotaan voitavan tinkiä
- 5) henkilöstön vähentäminen sen vuoksi, että sitä pitää vähentää. (VTV 2010h ja Tarkastusvaliokunta 2010, 7.)

Tuottavuusohjelman kaikkien tavoitteiden mukaista on pyrkiä ensimmäisessä kohdassa mainittuihin toimenpiteisiin. Ulkoistaminen ja yhtiöittäminen voivat parantaa kustannustehokkuutta niiden kautta avautuvien synergiaetujen ja parempien prosessien ansiosta. Ulkoistaminen ja yhtiöittäminen edellyttävät yleensä toimivia markkinoita tai muita selkeitä prosessi- ja synergiaetuja. Lisäksi ulkoistamisessa tulee välttää joutumista riippuvaiseksi joko juridisesti tai asiallisesti monopoli- tai oligopoliasemassa toimivista palveluntarjoajista. Ulkoistaminen ja yhtiöittäminen voivat olla perusteltuja myös riskienhallinnan näkökulmasta silloin, kun ulkopuolinen toimija pystyy pitkällä aikavälillä paremmin huolehtimaan esimerkiksi henkilöstön osaamisesta tai tietojärjestelmistä. Tuottavuuden näkökulmasta ulkoistaminen on tarkoituksenmukaista silloin, kun ulkoistamis- ja yhtiöittämisratkaisun tuloksena henkilöstön tarve tai kustannukset aidosti vähenevät. Valtiontalouden tarkastusvirasto on korostanut tätä näkökulmaa arvioidessaan esimerkiksi puolustusvoimien ruokahuollon ulkoistamista, joka onkin kokonaisuutena varsin onnistunut ja saanut aikaan säästöjä. (VTV 2011c.)

Palvelutarpeen pienentäminen saattaa palvelulla sekä tuottavuuden parantamisen että yhteiskunnan ja palveluiden käyttäjien tarpeita. Yhteiskunnan palvelutarpeet eivät ole jatkuvasti samat. Kun julkisia palveluita ei ohjata markkinamekanismeilla, tulee palveluiden ja yh-

teiskunnan tarpeiden kohtaaminen varmistaa aktiivisella johtamisella ja tarvittaessa uudistuksilla. Siten palvelutarpeisiin vaikuttaminen on monissa tilanteissa julkisen talouden hoidon kannalta perusteltua.

Palvelutarpeisiin vaikuttaminen näyttää perustellulta myös julkisen talouden kestävyysvajeen hoitamisen ja erityisesti kuntatalouden näkökulmasta. Kestävyysvajeesta noin puolet kohdistuu kuntatalouteen (VTV 2011b, 158; VM 2010b, 22–23), jonka kannalta on ratkaisevaa, mikä bruttokansantuotteen kasvun ja julkisten palveluiden kysynnän välinen yhteys tulevaisuudessa on. Jos julkisten palveluiden kysyntä kasvaa aikaisempaan tapaan vähintään bruttokansantuotteen kasvua vastaavasti, on julkisen talouden kestävyysvajeen hoitaminen vaikeaa ja voi edellyttää hankalia uudistuksia tai veronkorotuksia. (Loikkanen & Nivalainen 2010.) Haaparanta esittää kyllä sinänsä perustellun näkemyksen, jonka mukaan lähellä kuolemaa tapahtuva julkisten palveluiden kysynnän lisääntyminen ja siten palveluiden kustannusten kasvu bruttokansantuotteen kasvua nopeamminkin voidaan kyllä kestää, sillä palveluiden käyttäjät ovat valmiita rahoittamaan palveluita veroilla tai maksuilla (Haaparanta 2011, 66–67). Valtiontalouden tarkastusviraston ETLA:lla teettämien ja suomalaisen tilastoaineistoon perustuvien kestävyyslaskelmien ja analyysien mukaan terveydenhuollon palvelutarve ja -kustannukset näyttäisivät liittyvän ikärakenteen lisäksi kuoleman läheisyyteen. Tämän johdosta terveysmenojen kasvu ei välttämättä ole yhtä suurta kuin pelkästään väestön ikärakenteeseen perustuvissa projektoissa on esitetty. (Lassila & Valkonen 2011.)

Valtionhallinnon tuottavuusohjelmalla voi olla palvelutarpeeseen vaikuttamisessa kuitenkin vain rajallinen merkitys, sillä julkisesta palvelutuotannosta pääosa on kuntien vastuulla. Tämä näkyy erityisesti siinä, että kuntasektorin osuus kaikista julkisista kulutusmenoista on nousut noin 70 prosenttiin (VTV 2011b, 155; Loikkanen & Nivalainen 2010). Valtiovarainministeriössä on tuottavuusohjelman tarkastuksen kommentoinnissa korostettu eri yhteyksissä, että kaikki toimenpiteet auttavat ja ovat hyödyllisiä (ks. esim. valtiovarainministeri Katainen 2010). Tämä pitää sinänsä paikkansa. Valtiolla on vain vähäiset keinot vaikuttaa kuntien tuottavuuteen ja kunnallisten palveluiden kysyntään

muutoin kuin lainsäädännön kautta. Kuntasektori on tällöin merkityksellisin palveluiden kysyntään vaikuttamisen kannalta.

Henkilöstön vähentäminen toiminnoista, joista katsotaan voitavan tinkiä, on legitiimiä silloin, kun aidon asiakas- ja markkinaohjauksen puutteen vuoksi jokin toiminto on yliresursoitu tai jossakin toiminnossa on ylilaatua. Tämä on julkisen toiminnan luonteen ja ohjausmekanismien mukaan sinänsä mahdollista. Tinkimisessä vähemmän tärkeiksi katsotuissa toiminnoissa on kuitenkin tärkeää avoimuus priorisointien suhteen. Tärkeysjärjestykseen asettaminen tulisi hyvän hallinnon periaatteiden mukaan tehdä selkeästi ja avoimesti sekä perustellen.

Henkilöstön vähentäminen siksi, että sellainen tavoite on asetettu, kertoo osaltaan, että valtion henkilöstömäärän vähentäminen on noussut tuottavuusohjelmassa itsessään merkittäväksi tavoitteeksi. Toisaalta se kertoo siitä, ettei eri syiden vuoksi ole pystytty aidommin tuottavuutta parantaviin uudistuksiin. Tilanteet, joissa henkilöstön vähentäminen on esitetty itseisarvona, ovat myös eniten koetelleet tuottavuusohjelman hyväksyttävyyttä.

Tavoitteiden asettamisen ohella tuottavuuden johtamisen kipupiste on tuottavuustavoitteiden ja tuottavuutta edistävien rakenteellisten uudistusten saattaminen johtamisen keinoin loppuun käytännössä. Esimerkiksi uudet talous- ja henkilöstöhallinnon prosessit ja palvelukeskukset on tarkoitettu tehostamaan toimintaa ja vähentämään talous- ja henkilöstöhallinnon tehtäviin käytettävää työaikaa virastoissa ja laitoksissa. Kun monien virastojen ja laitosten talous- ja henkilöstöhallinnossa on henkilöstöä ollut myös osa-aikaisesti tehtävissä, johtamisen keinoin on huolehdittava siitä, että prosessien kehittyessä vapautuva työaika pystytään käyttämään viraston tuloksellisuuden kannalta keskeisiin toimintoihin. Käytännössä edellytetään siis prosessien, tehtävien ja työtapojen muuttamista aina yksittäisen työntekijän tasolle asti. Tämä edellyttää hyvää, aktiivista ja pitkäjänteistä johtamista.

Tuottavuusohjelman toteuttamista heikentävät valtionhallinnon ohjausjärjestelmien vajeet. Valtioneuvoston poikkihallinnollisen ohjauksen ja johtamisen järjestelmät ovat monilta osin kehittymättömät, ja purevaa ohjausta tapahtuu vain säädöksiin perustuen ja valtioneu-

louden kehysmenettelyssä. Poliittisessa ohjauksessa hallitusohjelmalla on sille kuuluva vahva asema. Talousarvioesitykseen sisältyvien tulostavoitteiden ohjaavuus erityisesti valtioneuvoston poikkihallinnollisten strategioiden toteuttamisessa on tällä hetkellä rajallinen johtuen siitä, että tavoitteenasettelua ei soviteta yhteen yhtenäisestä strategiasta käsin. Tulosohejaus säädetaan valtion talousarviosta annetussa laissa ja asetuksessa valtionhallinnon yleiseksi ohjausjärjestelmäksi. Tulosohejaus ei muodollisesta kattavuudestaan huolimatta ole muodostunut tehokkaaksi välineeksi valtioneuvoston horisontaalisten tavoitteiden toteuttamisessa. Tulosohejausta ei käytetä hyväksi horisontaalisessa tavoitteenasettelussa. Valtioneuvostolla ei ole tähän oikein edes menettelyitä, kun tulostavoitteet valmistellaan pitkälti kussakin ministeriössä toisistaan riippumatta. (OECD 2010; Määttä 2010; Kivelä 2010.) Valtionhallinnon tuottavuusohjelman toteuttamista on ohjausjärjestelmien ja ohjauskeinojen rajoittuneisuuden vuoksi ohjattu pitkälti valtiontalouden kehysmenettelyssä tapahtuvana panosohejauksena.

Johtopäätökset

Tuottavuuden parantaminen on yksi julkisen hallinnon ja palvelutuotannon ikuisuuskyksymyksistä. Tämän taustalla ovat julkisen sektorin ominaispiirteet. Julkisen sektorin tehtävänä on tuottaa julkista hyvää, jonka tuotantoa ei voida täysin ohjata markkinamekanismeilla. Hallinnolla on kuitenkin omat intressinsä. Byrokratian kasvutaipumuksen ja palvelusektoreihin usein liittyvän Baumolin taudin vuoksi julkinen sektori saattaa pyrkiä paisumaan suhteessa bruttokansantuotteeseen. Markkinamekanismien puuttuessa julkisella sektorilla tarvitaan muita tehokkuutta edistäviä ja varmentavia keinoja. Julkisen talouden ja hallinnon ulkoinen tarkastus sekä toimivaan demokratiaan kuuluva julkinen keskustelu, kriittinen arviointi ja ohjaus ovat keinoja edistää julkisen toiminnan tehokkuutta ja tuottavuutta. Ulkoisen tarkastuksen

perustehtäviin kuuluu edistää ja varmentaa kansanvallan toimivuutta taloushoidossa, ja tässä tehtävässä ulkoinen tarkastus myös toimii kansalaisten puolesta ja näkökulmasta tuottavuuden ja tehokkuuden asiamiehenä.

Tuottavuuskysymykset kuuluvat INTOSAI:n hyväksymien kansainvälisten ISSAI-standardien perusteella laajalti julkisen talouden ja hallinnon ylimmän ulkoisen tarkastuksen tarkastuskohteisiin ja näkökulmiin. Valtiontalouden tarkastusvirasto toteuttaa perustuslaissa säädettyä valtiontalouden ylimmän ulkoisen tarkastuksen tehtäväänsä tekemällä tilintarkastusta, laillisuustarkastusta ja tuloksellisuustarkastusta sekä näitä tarkastusmenetelmiä yhdistävää finanssipolitiikan tietoperustan ja vaikuttavuuden tarkastusta. Tuottavuuskysymykset ja julkisen hallinnon tuottavuusohjelmat ovat olleet laajalti esillä viime vuosina näitä eri tarkastuslajeja edustavissa tarkastuksissa. Tarkastukset ovat kohdistuneet niin tuottavuusohjelman tietoperustaan ja valmisteluun, toteutukseen ja vaikuttavuuteen kuin yleensä tuottavuuden johtamiseen. Ulkoisen tarkastuksen tehtävänä on osaltaan löytää vastauksia monitulkintaisiin ongelmiin, jotka liittyvät tuottavuutta parantavien keinojen etsintään ja soveltamiseen, sekä varmistaa ongelmanratkaisussa käytettävän tiedon laatu. Ulkoinen tarkastus arvioi myös hyvän hallinnon periaatteiden ja erityisesti perusteluiden avoimuuden, objektiivisuuden, johdonmukaisuuden ja pätevyyden vaatimusten toteutumista tuottavuusohjelmien ja toimien perusteluissa.

Tuottavuusohjelmia arvioitaessa on erotettava yleinen tuottavuuden parantamista koskeva diskurssi yksittäistä tuottavuusohjelmaa koskevasta diskurssista. Tuottavuusohjelma on tehokkuusartefakti, työväline, jolla pyritään varsinaisiin politiikkatavoitteisiin. Tuottavuusohjelman legitimizeetti, hyväksyttävyys, riippuu siitä, kuinka hyvin ohjelma voi saavuttaa sille asetetut tavoitteet tuottavuuden edistäjänä ja kuinka avoimia ja päteviä ohjelman perustelut ovat.

Suomen julkisessa taloudessa on merkittävä rakenteellinen kestävyysvaje. Sen pienentämiseen ja kehitykseen voisi merkittävästikin vaikuttaa julkisen palvelutuotannon tuottavuuden jatkuva parantaminen. Tästä näkökulmasta painopisteen tulee olla nimenomaan kuntien vastuulla olevien hyvinvointipalveluiden tuottavuuden parantamisessa.

Valtionhallinnon tuottavuusohjelmien lähtökohtana on aito huoli julkisen sektorin ja julkisen palvelujärjestelmän rahoituksen kestävydestä, kansantalouden kokoon nähden laajan julkisen sektorin toiminnan tehokkuudesta sekä myös riittävän työvoiman saatavuudesta kansantalouden eri lohkoilla. Valtionhallinnon tuottavuusohjelman perusteluissa ovat painottuneet valtionhallinnon henkilöstön vähentämisen tavoitteet. Henkilöstövähennysten perusteluina ovat riskiarviot, joiden mukaan julkisen sektorin työvoiman kysyntä voisi olla niin laajaa, että se vaikeuttaisi työvoiman saatavuutta yksityisellä sektorilla. Tuottavuusohjelman perusteluissa ei kuitenkaan eritellä riittävästi valtio- ja kuntasektoria, eikä tuottavuusohjelmassa ole myöskään ajantasaisesti ja johdonmukaisesti käsitelty työvoiman tarjonnan kehityksen eri skenaarioita. Tuottavuusohjelman toimenpiteet eivät kaikilta osin perustu systemaattiseen ja riittävän asiantuntevaan tuottavuuspotentiaalien tunnistamiseen.

Tuottavuusohjelma on käytännössä ollut myös merkittävä valtion menojen uudelleen kohdentamisen keino. Tuottavuusohjelmalla on voitu vauhdittaa muutoinkin perusteltuja hallinnonuudistuksia, mutta se sisältää toisaalta myös toimenpiteitä, joiden ainoana tarkoituksena on henkilöstön vähentäminen ilman varsinaista tuottavuusparannusta. Henkilöstön määrän vähentämistä on toisaalta useissa asiantuntija-analyyseissa pidetty tarpeellisenä.

Suomen talouden tilanne ja rakenteelliset haasteet johtavat siihen, että julkishallinnon ja julkisen palvelutuotannon tuottavuusohjelmia tarvitaan julkisessa hallinnossa ja taloudessa jatkossakin. Tuottavuuden paraneminen hyppäyksittäin rakenteellisten ja toiminnallisten uudistusten seurauksena on osaltaan peruste tuottavuusohjelmien varsin pysyvälle tarpeelle. Tuottavuusohjelmat vastaavat yksityisen sektorin luovan tuhon ja uudistumisen mekanismeja, ja niiden lisäksi tarvitaan laajempia julkisen toiminnan vaikuttavuutta parantavia ohjelmia. Tuottavuusohjelmien ehkäpä hankalin kipupiste on tuottavuuden johtaminen niin, että saadaan aikaan aitoa ja kestävää tuottavuuden kasvua. Tuottavuutta ei vielä valtionhallinnossakaan johdeta riittävän systemaattisesti ja kattavasti.

Lähteet

- Aghion, Philippe & Durlauf, Steven N. (toim.) 2005a. *Handbook of Economic Growth*. Volume 1A, North-Holland: Elsevier.
- Aghion, Philippe & Durlauf, Steven N. (toim.) 2005b. *Handbook of Economic Growth*. Volume 1B, North-Holland: Elsevier.
- Boe, Erik 2007. Skaper e-forvaltningen behov for reform av forvaltningslovgivningen? Teoksessa *Schartum Dag Wiese: Elektronisk forvaltning i Norden*. Bergen: Fakkbokforlaget, 289–302.
- Eduskunta 2010. Eduskunnan kirjelmä EK 30/2010 vp – tarkastusvaliokunnan mietintö TrVM 8/2010 vp – Valtiontalouden tarkastusviraston kertomus eduskunnalle toiminnastaan varainhoitovuodelta 2009, K 20/2010 vp.
- Haaparanta, Pertti 2011. Julkisen talouden kestävyyslaskelmista. *Kansantaloustieteellinen aikakauskirja* 107 (1/2011), 59–75.
- Habermas, Jürgen 1994. *Faktizität und Geltung*. Suhrkamp Verlag GmbH und Co. KG.
- HE 1/1998 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle uudeksi Suomen Hallitusmuodoksi.
- HE 155/2006 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kunta- ja palvelurakennemuutostulokseksi.
- HE 13/2009 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi ehdokkaan vaalirahoituksesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.
- HE 30/2009 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle kiinteistöjen kirjaamisasioiden siirtämisestä käräjäoikeuksilta maanmittauslaitokselle koskevaksi lainsäädännöksi.
- HE 146/2010 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle sähköistä kiinteistön kauppaa, panttausta ja kirjaamisen menettelyä koskevaksi lainsäädännöksi.
- Hyytinen, Ari & Rouvinen, Petri (toim.) 2005. *Mistä talouskasvu syntyy?* Elinkeinoelämän Tutkimuslaitos ETLA, sarja B 214. Helsinki: Taloustieto Oy.
- INTOSAI 2010. The International Organisation of Supreme Audit Institutions: The Johannesburg Accords of the XX INCOSAI. Saatavilla <http://www.intosai.org>.
- ISSAI 3000–3100: Performance Audit Guidelines. Saatavilla <http://www.issai.org>.
- ISSAI 4000–4200: Compliance Audit Guidelines. Saatavilla <http://www.issai.org>.
- Jääskeläinen, Aki & Uusi-Rauva, Erkki 2011. Bottom-up Approach for Productivity Measurement in Large Public Organizations. *International Journal of Productivity and Performance Management* 60(3), 252–267.

- Kangasharju, Aki, Kirjavainen, Tanja, Luoma, Kalevi & Rätty, Tarmo 2007. Koulutuspalveluiden tuottavuuden ja tehokkuuden mittaaminen. Teoksessa Kangasharju, Aki (toim.) *Hyvinvointipalvelujen tuottavuus: Tuloksia opintien varrelta*. VATT-julkaisuja 46. Helsinki: Valtion taloudellinen tutkimuskeskus.
- Kangasharju, Aki, Mikkola, Teija, Mänttari, Tuomas, Tyni, Tero & Valta, Maija 2010. *Vaikuttavuuden huomioon ottava tuottavuus vanhuspalveluissa*. VATT-tutkimuksia 160. Helsinki: Valtion taloudellinen tutkimuskeskus.
- Kinnunen, Helvi & Kostiainen, Juho 2010. *Julkisen talouden kestävyys taantuman jälkeen: tarkasteluja politiikkavalinnoista*. BoF Online 1/2010, Suomen Pankki.
- Kivelä, Juhani 2010. *Valtiokonsernin talousohjauksen tila – tuki vai taakka*. Tampere: Tampere University Press.
- Laki valtiontalouden tarkastusvirastosta 676/2000.
- Lassila, Jukka & Valkonen, Tarmo 2011. *Julkisen talouden rahoituksellinen kestävyys Suomessa*. Keskusteluaiheita No 1237. Elinkeinoelämän tutkimuslaitos ETLA.
- Loikkanen, Heikki & Nivalainen, Henna 2010. *Suomen kuntatalouden kehitys, miten tähän on tultu?* Kuntien takauskeskukselle tehty raportti 18.6.2010. Kuntien takauskeskus.
- Monsen, Norvald & Oulasvirta, Lasse 2008. Evolution of national government accounting: a comparative study of Finland and Norway. Teoksessa Jorge, Susana (toim.) *Implementing Reforms in Public Sector Accounting*. Coimbra University Press, 71–88.
- Mäenpää, Olli 2008. Avoin, tehokas ja riippumaton eurooppalainen hallinto. Teoksessa Tolvanen, Matti, Miettinen, Tarmo & Muukkonen, Matti (toim.) *Juhlakirja Pentti Arajärvi 1948–2/6*. Joensuun yliopiston oikeustieteellisiä julkaisuja 20. Joensuun yliopisto, 375–422.
- Määttä, Seppo 2010. *Yksi kaikkien ja kaikki yhden puolesta: valtion konsernijohdon vaativa mutta mahdollinen tehtävä*. Sitran selvityksiä 21. Helsinki: Sitra.
- Niskanen, William 1971. *Bureaucracy and Representative Government*. Aldine: Atherton.
- OECD 2010. Organisation for Economic Co-operation and Development. *Public Governance Review of Finland*. Paris: OECD.
- Peczenik, Alexander 1999. Lagstiftningen, domstolarna, rättsvetandet och rättsvetenskapen i Löser juridiken demokratin problem? *Demokratietredningens skrift* 23. Stockholm: Statens Offentliga Utredningar SOU 58, 7–54.
- Perustuslakivaliokunta 1998. Perustuslakivaliokunnan mietintö PeVM 10/1998 – hallituksen esitys eduskunnalle uudeksi Suomen hallitusmuodoksi, HE 1/1998 vp.

- Perustuslakivaliokunta 2000. Perustuslakivaliokunnan lausunto PeVL 19/2000 vp – hallituksen esitys eduskunnalle laiksi valtiontalouden tarkastusvirastosta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi, HE 39/2000 vp.
- Perustuslakivaliokunta 2009. Perustuslakivaliokunnan mietintö PeVM 2/2009 vp – hallituksen esitys eduskunnalle laiksi ehdokkaan vaalirahoituksesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi, HE 13/2009 vp.
- Perustuslakivaliokunta 2010a. Perustuslakivaliokunnan mietintö PeVM 3/2010 vp – hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi puoluelain, ehdokkaan vaalirahoituksesta annetun lain ja rahankeräyslain muuttamisesta, HE 6/2010 vp.
- Perustuslakivaliokunta 2010b. Perustuslakivaliokunnan lausunto PeVL 46/2010 vp – hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi julkisen hallinnon tietohallinnon ohjauksesta sekä viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain 18 ja 36 §:ien muuttamisesta, HE 246/2010 vp.
- Pöysti, Tuomas 1999. *Tehokkuus, informaatio ja eurooppalainen oikeusalue*. Helsinki: Forum Iuris.
- Pöysti, Tuomas 2007. A Scandinavian Idea of Informational Fairness in Law – Encounters of Scandinavian and European Freedom of Information and Copyright Law. Teoksessa Wahlgren, Peter (toim.) *What is Scandinavian Law? Social Private Law, Scandinavian Studies in Law, Vol. 50*. Stockholm: Stockholm University, 222–248.
- Pöysti, Tuomas 2010a. Information Government in Practise, Scandinavian Studies in Law, Functional Gains and Legal Perils. Teoksessa Wahlgren, Peter (toim.) *ICT, Legal Issues, Scandinavian Studies in Law, Vol. 56*. Stockholm: Stockholm University, 91–124.
- Pöysti, Tuomas 2010b. Hallinto-eettiset toimintasäännösten hyvän hallinnon toteuttamisessa. Teoksessa Ojanen, Tuomas, Koivisto, Ida, Suviranta, Outi & Sakslin, Maija (toim.) *Avoin, tehokas ja riippumaton – Olli Mäenpää 60 vuotta jublakirja*. Helsinki: Edita, 143–157.
- Pöysti, Tuomas 2010c. OECD:n maa-arvioinnin suositukset antavat hyvää perustaa seuraavan vaalikauden hallinnonuudistuksille. Valtiontalouden tarkastusviraston pääjohtajan esitys Säätytalolla OECD:n maa-arvioinnin julkistamistilaisuudessa 31.5.2010. Saatavilla <http://www.vtv.fi>, puheet.
- Sen, Amartya 2009. *The Idea of Justice*. Cambridge, Massachusetts: Penguin.
- Suomen perustuslaki 731/1999.
- Tarkastusvaliokunta 2010. Tarkastusvaliokunnan mietintö TrVM 8/2010 vp – valtiontalouden tarkastusviraston kertomus eduskunnalle toiminnastaan varainhoitovuodelta 2009, K 20/2010 vp.
- Tilintarkastuslaki 459/2007.

- Vakkuri, Jarmo 2009. Julkisen sektorin tehokkuus monitulkintaisena ongelmana – käsitteet ja lähestymistavat. Teoksessa Vakkuri, Jarmo (toim.) *Paras mahdollinen julkishallinto*. Helsinki: Gaudeamus, 11–30.
- Vakkuri, Jarmo (toim.) 2009. *Paras mahdollinen julkishallinto*. Helsinki: Gaudeamus.
- Valtioneuvoston kanslia 2011. *Hallituspolitiikan johtaminen 2010-luvulla – Tehokkaamman strategisen työskentelyn välineitä*. Hallitusohjelman seurannan kehittämishanke KOKKA. Valtioneuvoston kanslian julkaisusarja 7/2011.
- Valtionalouden kehykset vuosille 2006–2009. Valtiovarainministeriö 11.3.2005, drno VM 5/214/2005. Saatavilla <http://www.vm.fi>. Kehyspäätös annettu selontekona eduskunnalle. Valtioneuvoston selonteko Valtionalouden kehykset vuosille 2006–2009, VNS 1/2005 vp.
- Valtionalouden kehykset vuosille 2012–2015. Valtiovarainministeriö 23.3.2011, drno VM/1867/02.02.00.00/2010. Saatavilla <http://www.vm.fi>.
- Valtion tilinpäätöskertomus vuodelta 2005.
- VTV 2009a. *Sisäasiainhallinnon palvelukeskus*. Tuloksellisuustarkastuskertomus 187/2009. Valtionalouden tarkastusvirasto.
- VTV 2009b. *Taloushallinnon muutokset ministeriöissä, virastoissa ja laitoksissa*. Tuloksellisuustarkastuskertomus 186/2009. Valtionalouden tarkastusvirasto.
- VTV 2009c. *Valtionalouden tarkastusviraston kertomus eduskunnalle toiminnastaan varainhoitovuodelta 2008*. Valtionalouden tarkastusvirasto, K 15/2009 vp.
- VTV 2010a. *Politiikkaohjelmat ohjauskeinona – Esimerkkinä terveyden edistämisen ohjelma*. Tuloksellisuustarkastuskertomus 212/2010. Valtionalouden tarkastusvirasto.
- VTV 2010b. *Valtionalouden tarkastusviraston strategia 2010–2012*.
- VTV 2010c. *Valtionalouden tarkastusviraston suorittama tilintarkastus – sisältö ja periaatteet*. Valtionalouden tarkastusviraston tarkastusohjeita.
- VTV 2010d. *Tuloksellisuustarkastuksen ohje*. Valtionalouden tarkastusviraston tarkastusohjeita.
- VTV 2010e. *Laadintaohjeet vuoden 2011 vuosikertomuksen sisällöstä ja laadintavastuusta*. Valtionalouden tarkastusviraston ohje/määräys, drno 04/350/2010.
- VTV 2010f. *Valtionalouden tarkastusviraston kertomus eduskunnalle toiminnastaan varainhoitovuodelta 2009*. Valtionalouden tarkastusvirasto, K 20/2010 vp.
- VTV 2010g. *Valtion- ja kansantalouden riskianalyysi 2010*. Valtionalouden tarkastusvirasto, drno 02/286/2010.

- VTV 2010h. *Tuottavuusohjelman valmistelu ja johtaminen*. Tuloksellisuustarkastuskertomus 207/2010. Valtiontalouden tarkastusvirasto.
- VTV 2010i. *Tuottavuusohjelman toteuttaminen ja vaikuttavuuden edellytykset*. Tuloksellisuustarkastuksen esiselvitysraportti. Valtiontalouden tarkastusvirasto, drno 196/54/2010. Tekijä: Tiili, Minna 10.8.2010.
- VTV 2010j. *Ohjausjärjestelmätarkastuksen ohje*. Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastusohjeita.
- VTV 2010k. *Vanhuspalvelut, säännöllinen kotihoito*. Tuloksellisuustarkastuskertomus 214/2010. Valtiontalouden tarkastusvirasto.
- VTV 2011a. *Tulostavoitteet ja tarkastussuunnitelma 2011–2014*. Valtiontalouden tarkastusvirasto.
- VTV 2011b. *Kehysmenettelyn vaikuttavuus finanssipolitiikan hallintavälineenä*. Valtiontalouden tarkastusviraston erilliskertomus eduskunnalle. Annettu 11.1.2011, K 21/2010 vp.
- VTV 2011c. *Ruokahuollon ja terveydenhuollon rakennemuutokset puolustusvoimissa*. Tuloksellisuustarkastuskertomus 218/2010. Valtiontalouden tarkastusvirasto.
- Valtiovarainministeri Jyrki Kataisen puheenvuoro eduskunnan täysistunnossa 2.12.2010 tarkastusvaliokunnan mietinnöstä TrVM 8/2010 vp, eduskunnan täysistuntopöytäkirja PTK 124/2010 vp.
- VM 2001. *Talouspolitiikan lähivuosien haasteista*. Valtiovarainministeriö, Taloudelliset ja talouspoliittiset katsaukset 3/2001.
- VM 2002. *Kestävä talous, hyvinvoinnin perusta*. Valtiovarainministeriön taloudelliset ja talouspoliittiset katsaukset 3/2002.
- VM 2004. Valtiovarainministeriön muistio hallituksen iltakouluun 28.1.2004. Julkaisematon.
- VM 2005. Valtiovarainministeriön muistio hallituksen iltakouluun 30.11.2005. Julkaisematon.
- VM 2006. *Ministeriöiden kustannuslaskennan kehittäminen*. Valtiovarainministeriön julkaisuja, ohjaus ja tilivelvollisuus 1/2006.
- VM 2010b. *Peruspalveluohjelma vuosille 2011–2014*. Valtiovarainministeriön julkaisuja 21a/2010.
- VM 2010b. *Finanssipolitiikan linja – kuntatalouden vakaus ja kestävyys*. Valtiovarainministeriö 42/2010.
- VM 2011. *Taloudellinen katsaus, kevät 2011, Talouden kehitys ja finanssipoliittinen linja*. Valtiovarainministeriön taloudelliset ja talouspoliittiset katsaukset 15a/2011.
- Valtiovarainvaliokunta 2009. Valtiovarainvaliokunnan mietintö VaVM 9/2009 vp – Valtioneuvoston selonteko valtiontalouden kehyksistä vuosille 2010–2013, VNS 3/2009 vp.
- Valtiovarainvaliokunta 2010. Valtiovarainvaliokunnan mietintö 53/2010 vp – hallituksen esitys valtion talousarvioksi vuodelle 2011.

ALKU-UUDISTUS JA TUOTTAVUUSHYÖTYJEN TAVOITTELU

Ilari Karppi & Lasse Oulasvirta

Johdanto

Kevään 2011 eduskuntavaalien alla kiihtyi keskustelu Suomen julkiseen talouteen syntyneestä kestävyysvajesta, jossa väestön ikääntymisen tuomat haasteet kohtaavat valtion velkaantumisongelman. Ikääntymisestä johtuen Suomen vanhushuoltosuhteen (*old-age dependency ratio*) arvioidaan heikkenevän eurooppalaisittain erittäin nopeasti, ja ilmiön vaikutukset kohdataan yhteiskunnan eri sektoreilla jo lähivuosina. Muutamassa vuosikymmenessä Suomen vanhushuoltosuhteen ennakoitaan tosin asettuvan EU:n tilastovirasto Eurostatin aineistoista lasketuissa skenaarioissa unionin keskitason paremmalle puolelle (Raunio, Pihlajamaa & Karppi 2010, 20). Muutoksen äkillisyys vaatii kuitenkin nopeita toimenpiteitä kestävyysvajeen lieventämiseksi. Eräs niistä on tuottavuuden parantaminen julkisella sektorilla. Tuottavuutta pyritään parantamaan monella foorumilla, eräänä niistä valtion aluehallinto, jonka uudistushanke (ALKU) valmisteltiin ja pantiin toimeen vuosina 2009–2010. Tuottavuutta sinänsä tulee tavoitella, vaikka emme olisi kestävyysvajeen kourissa, koska julkisen sektorin huomiin uskotut resurssit tulee käyttää tuhlailematta ja mahdollisimman tarkoituksenmukaisesti kansalaisten hyväksi.

Valtiovarainministeriön johdolla toteutettu tuottavuusohjelma alkoi jo ennen nykyistä valtion velkaongelmaa, joka syntyi vuonna 2008 puhjenneen globaalin finanssikriisin seurauksena. Tuottavuusohjelmaa voidaan kritisoida sen painottumisesta valtion henkilöstön kaavamaiseen vähentämiseen ilman varsinaista tuottavuuden kehittämissisältöä. Esimerkiksi valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV) on arvostellut tuottavuushankkeen toteutustapaa. VTV:n kertomuksen mukaan vähennystavoitteiden kohdennus ei ole nojannut todelliseen tuottavuuspotentiaaliin eikä vähennysten taustalta kaikilta osin löydy tuottavuustoimenpiteitä. Henkilötyövuosivähennysten yhteys tuottavuustoimenpiteisiin on ollut lähinnä valtiovarainministeriön arvion varassa, eikä arvio ole riittävästi perustunut todelliseen näkemykseen siitä, millä toimilla vaikutuksiin päästään. (Tiili 2010, 9.)

Elinkeinoelämän Tutkimuslaitos Etla on puolestaan kyseenalaistanut tuottavuusohjelman toteuttamiseen liittyvät hyödyt (Niemelä 2011). Sen mukaan henkilötyövuosien leikkaamisella saavutetut hyödyt ovat kompensoituneet valtion virkamieskunnan palkkojen nousulla. Tuottavuusohjelman toteuttaminen onkin saattanut osaltaan muuttaa useiden säilyneiden työtehtävien sisältöjä nostamalla tehtävien vaatavuustasoa ja siten tehtäväkohtaisia palkkoja. Tässä artikkelissa tarkastelemme hallinnon tuottavuuden parantamistavoitetta osana valtion aluehallinnon uudistusprosessia. Uudistuksessa on ollut ensisijaisesti kyse aluehallinnon ja sen ohjauksen uudelleenjärjestelystä, mutta sillä tavoiteltavat tulokset liittyvät voimakkaasti myös tuottavuuden nostamiseen. Tämä artikkeli keskittyy näiden erillisten, mutta toisaalta osin yhteneväisten hankkeiden kuvaamiseen ja analysointiin.

Uudistuva valtion aluehallinto

Valtion aluehallinto organisoitiin uudelleen pääministeri Matti Vanhasen toisen hallituksen ohjelmassa (2007, 69–70) asetettujen suun-

taviivojen mukaisesti. Hallitusohjelmassa uudistus nivottiin osaksi valtiovarainministeriön sekä työ- ja elinkeinoministeriön tehtäväjakoja ja niille asetettua koordinoituvastuuta hallinnon kehittämisessä. Hallitusohjelmasta on siten löydettävissä ajatus valtion aluehallinnon toimintojen ryhmittämiseksi kahden uudentyyppisen viranomaisen tehtäväkentäksi. ALKU-uudistus valmisteltiin tämän työnjaon pohjalta, ja sen mukaiset uudet alueviranomaiset, kuusi aluehallintovirastoa (AVI) ja viisitoista elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskusta (ELY-keskus), aloittivat toimintansa vuoden 2010 alussa. Tämä artikkeli perustuu vuosina 2009–2011 valtiovarainministeriön hallinnon kehittämisosaston toimeksiannosta toteutettuun uudistuksen arviointiin (ks. Karppi ym. 2011).

Hallituksen esitys eduskunnalle aluehallinnon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi (HE 59/2009 vp.) täsmensi hallitusohjelmassa asetettuja tavoitteita. Valtiovarainministeriön yleiskoordinoinnin ja strategisen ohjauksen alle sijoitettiin erilaiset valvonta- ja oikeusturvatehtävät. Työ- ja elinkeinoministeriön yleiskoordinoinnin ja strategisen ohjauksen alle sijoitettiin puolestaan erilaiset aluekehitystä ja sen resursointia tukevat aluetason viranomaistoiminnot. Muutoksen tavoitteena oli vähentää viranomaisten määrää ja selkeyttää aluejakoja. Lisäksi uudistuksella pyrittiin selkeyttämään tehtävänasetteluja valtion aluehallinnon ja maakuntien liittojen välillä. Erityisenä pyrkimyksenä muutosta toteutettaessa olikin vahvistaa maakuntien asemaa ja maakunnallisten viranomaisten toimijaroolia ja lujittaa siten hallinnon kansanvaltaisuutta.

Uudistuksen vaikutuksia voidaan tarkastella joko sisäisestä tai ulkoisesta näkökulmasta, joista tässä artikkelissa keskitytään erityisesti sisäiseen. Ulkoinen muutos näkyy toiminnallisten organisaatorakenteiden muuttumisena ja niille rakennetussa uudessa identiteetissä sekä valtionhallinnon palvelujärjestelmän uudistuksena. Sisäisesti muutos on havaittavissa henkilöstöresurssien ja ohjausjärjestelmien tasolla. Vaikka hallinnon erilaiset sidosryhmät arvioivat uudistuksen tuloksetkuutta sen ulkoisten tekijöiden perusteella, tapahtuu uudistuksen läpivienti pitkälti sisäisten muutosprosessien varassa. Uudistuksen

läpivienti toteutetaan lisäksi ympäristössä, jossa etenkin erilaisissa kehittämistehtävissä on siirrytty kahden viime vuosikymmenen aikana aiempaa selvemmin alhaalta ylöspäin rakentuneeseen järjestelmään. Tällöin muotoutuneiden käytäntöjen keskeisenä piirteenä on useista lähteistä hankittavien resurssien kokoaminen vastattaessa alueellisesti jäsennettyihin kehittämistavoitteisiin. Näin muotoutuneelle verkko- maiselle toimintatavalle ominaista on ollut eri toimijoiden välisen yhteispeliasetelman hallinta. Eri toimijoiden verkostomaista toimintatapaa koskevien kokemusten hyödyntäminen on haaste etenkin ELY-keskuksille, jotka nyt hallinnoivat suurta osaa kehittämistoiminnoista ja niihin tarvittavista resursseista.

ALKU-uudistuksen piirissä on vajaat 6 000 uudistusta edeltäneissä aluehallintoviranomaisissa työskentelevää henkilöä. Uusien aluehallinto-organisaatioiden perustaminen on aiheuttanut muutoksia näiden henkilöiden työtehtäviin, työolosuhteisiin ja palkkausjärjestelmiin. Se on synnyttänyt haasteita sekä henkilöstön että johdon osaamisen kehittämislle ja työssä jaksamisesta huolehtimiselle. Muutokset aiheuttavat henkilöstön keskuudessa aina epävarmuutta sekä omasta asemasta että osaamisen riittävydestä. ALKU-uudistusta valmisteltaessa ja toteutettaessa eniten kritikoitua osa-alueita ovatkin kytkeytyneet henkilöstöasioihin. Pelkona on ollut myös henkilöstön työmotivaation ja jopa työkyvyn heikentyminen. Tähän haasteeseen on kyettävä vastaamaan etenkin uudistuksen edetessä välittömästi – vielä tätä tekstiä keväällä 2011 kirjoitettaessa jatkuvasta – toimintojen käynnistymistä seuraavasta sisäänajovaiheesta kohti toimintojen vakiintumista.

Toteuttamamme arviointi ja erityisesti sen kymmeniä, vuosien 2009 ja 2010 aikana tehtyjä haastatteluja käsittävä teemahaastatteluosuus (ks. Karppi ym. 2011) antaa toisaalta viitteitä siitä, että onnistuessaan ALKU-uudistus voi tarjota henkilöstölle mahdollisuuksia oman osaamisen ja asiantuntijuuden kehittämiseen sekä uralla etenemiseen – uudistuksen julkilausuttujen tavoitteiden mukaisesti. Aikaisemmista julkisen sektorin fuusioista (mm. Paras-hanke ja kuntaliitokset) saatujen tutkimustulosten perusteella keskeistä onnistuneelle ja vaikuttavalle muutokselle henkilöstön kannalta ovat olleet henkilöstöasioihin liittyvä

suunnitelmallisuus, yksilöllisen turvallisuuden aikaansaaminen, muutosprosessin yhteisöllinen käsittely, luottamus sekä muutosta tukeva esimiestyö. ALKU-uudistuksen valmistelussa oli kuitenkin piirteitä, jotka tekevät sen henkilöstöulottuvuudesta haasteellisen.

ALKU-uudistuksen valmistelu ja tuottavuushaasteet

Hankkeen yksityiskohtainen valmistelu toteutettiin vuoden 2009 aikana. Hallituksen esitys asiasta annettiin vuoden 2009 valtiopäiville, minkä jälkeen toteutettiin hyvin nopeassa aikataulussa useita osa-alueita käsittävä hankkeen sisällöllinen pohjustus. Uudistuksen ydinprosessiksi mielletävissä olevan uusien viranomaisten koostamisen lisäksi edessä oli mittava lainvalmistelutyö, jossa uusien viranomaisten toiminnan käynnistävän ja sitä sääntelevän normiston lisäksi jouduttiin pitkälti teknisenä päivityksenä ajantasaistamaan säädöksissä olleet viittaukset uudistuksella lakkautettuihin lääninhallituksiin, työ- ja elinkeinokeskuksiin, tiepiireihin sekä alueellisiin ympäristökeskuksiin. ALKU-uudistuksen valmistelu toteutettiin rinnakkaisena prosessina useiden muiden hallinnollisten uudistusprosessien kanssa. Erityisen merkittävään asemaan näiden prosessien joukosta voidaan nostaa valtion tuottavuusohjelma.

ALKU-uudistuksella ja tuottavuusohjelman toteuttamisella ei sinänsä ole erityistä keskinäistä yhteyttä, mutta koska tuottavuusohjelma näyttäytyy kansalaisille erityisesti valtion henkilötyövuosien vähentämisenä ja koska kysymys työsuhteista ja niiden tulevaisuudesta on asiana ymmärrettävästi herkkä, heijastui tuottavuusohjelman toteuttaminen väistämättä myös ALKU-uudistukseen ja aivan erityisesti sen henkilöstön asemaa koskeviin ulottuvuuksiin. Menettelyltään henkilöstökysymysten käsittely erosi muusta ALKU-uudistuksen valmistelusta, mistä johtuen myös tuottavuusaspekti voidaan mieltää muusta valmistelusta erottuvaksi osaksi uudistuksen toteuttamista. Henkilöstön

asemaa koskevien kysymysten ratkaiseminen edellyttää etenemistä työmarkkinoiden toimintaan kuuluvien neuvotteluprosessien kautta. Tässä mielessä myös ALKU-uudistuksen henkilöstöulottuvuuden valmistelu erosi uudistuksen muilla osa-alueilla toteutetusta suorasta ja tarvittaessa hallinnollisin keinoin virtaviivaistettavissa olleesta virkamiesvalmistelusta.

Monet uudistuksen valmistelun ja toteuttamisvaiheen arviointia varten haastatelluista virkamiehistä viittasivat tavalla tai toisella ALKU-uudistuksessa ilmenneeseen uudenlaiseen valmistelukulttuuriin. Sille ominaisena piirteenä pidettiin valmistelun läpivientä uudistuksen piirissä olevien ministeriöiden kansliapäälliköiden ja poliittisten valtiosihteereiden ”yliohjauksessa”. Kun näkemystä toisaalta prosessoitiin laajemman asiantuntijaryhmän kesken – kuten eri ministeriöiden ja sidosryhmätahojen edustajista koostuvassa ALKU-uudistuksen toteuttamisen seurantaryhmässä – pidettiin tätä yliohjausargumenttia ainakin jossakin määrin retorisenä artefaktina. Se haluttiin toisin sanoen esittää osana tiukasti aikataulutetun ALKU-uudistuksen jäsentymisestä tuotettua ja useiden valmisteluun osallistuneiden halukkaasti jakamaa yhteistä tarinaa.

Myös nyt esittämämme tulkinta on pohjimmiltaan tarinallinen. Sen tuottamiseen käytettiin ALKU-uudistuksen seurantaan osallistuvien vanhempien virkamiesten kokemuksia eräistä muista hallinnon uudistuksista. Erityiseksi esimerkiksi haastatteluissa nostettiin vastikään läpiviety kunta- ja palvelurakennemuudistuksen (Paras) valmistelu. Siinä kuntien palvelutuotannon tehokkaan ja paikallishallinnon tuottavuutta kohentavan järjestämisen nähtiin synnyttäneen ALKU-uudistukseen verrattuna paljon suurempia poliittisia intohimoja, jotka edellyttivät niihin vastaamaan kykeneviä linjanvetoja myös ministeriöiden poliittiselta ja virkamiesjohdolta. Toisaalta informantit nostivat esiin ALKU-uudistuksen valmistelun politisoituneeksi koetun johtamisen oma-aloitteisesti, johdattelematta ja vastauksena hyvin väljästi muotoiltuun kysymykseen. Uudistuksen valmistelua kuvailtiin siten ohjatuksi erityisellä tavalla, jota informantit ilmensivät termein ”poliittinen” tai ”poikkeuksellisen aktiivinen”.

Tuottavuutta voidaan mitata monella eri tavalla. Työn tuottavuuden edistäminen on vain yksi, vaikkakin julkisen (alue)hallinnon tapauksessa hyvin merkittävä osa kokonaistuottavuuden kohentamista. Tuottavuuden kannalta merkittäviä hyötyjä voidaan saada tarkoituksenmukaisesti järjestetyistä tietojärjestelmistä sekä siitä, että erilaiset asiakas- ja sidosryhmät voivat asioida viranomaisten kanssa mahdollisimman kitkattomasti. Valmisteltaessa ALKU-uudistuksen arviointia arviointitoimeksiannon antanut VM:n hallinnon kehittämisosasto korosti erityisesti jälkimmäistä näkökulmaa: aluehallintouudistuksen vaikutusta hallinnollisen taakan muodostumiseen. On merkille pantavaa, että puhuttaessa julkisuudessa tuottavuusohjelman toteuttamisesta ei näitä kokonaistuottavuuden tavoittelun toiminnallisia komponentteja käsitellä samanlaisin määrällisin suurein kuin konkreettisina htv-vähennyksinä esitettäviä työn tuottavuuden tavoitteita. Kuitenkin erityisesti valtion tietojärjestelmäarkkitehtuurin kehittäminen on käynnissä, ja ALKU-uudistus nähdään keinona viedä tätä uudistusprosessia läpi aluehallinnossa. Eräs haastattelemistamme informanteista esitti arvion, jonka mukaan ALKU-uudistuksen merkittävin tulos olisi tietoteknisen uudistuksen läpivieminen valtion aluehallinnossa.

Tietotekniikan kehityksen suhteesta tuottavuuden kasvuun on väitetty paljon. Mooren lakina yleisesti tunnetun, tietotekniikan kiihtyvää kehitystä koskevan varhaisen perusväittämän mukaan transistorin pinta-ala puoliintuu kahden vuoden aikana. Kasvava prosessoriteho voidaan näin ollen suhteuttaa pienenevään materiaaalialaan ja sitä kautta tietojenkäsittelysuorituksen tuottamiseen tarvittavaan energiamäärään. Mooren lain vaikutuksesta ensisijainen ongelma ei kovenevien päästö- ja energiansäästövaatimusten oloissakaan ole tietokoneiden MIPS:einä mitattava laskentateho¹ kasvu sen aikaansaamiseksi tarvittaviin panoksiin nähden. Sen sijaan erityisen haasteen synnyttävät järjestelmässä liikkuvat monikanavaiset tietovirrat sekä niiden hallittavuus ja vaikutukset yksittäisen tietotekniikan hyödyntäjän tasolla. Suoranaista tietoverkko-riippuvuutta synnyttävän aikakauden uudeksi mediafilosofiksi nostettu William Powers (2010) puhuu eräänlaisesta ”näyttöjen” (so. erilaisten

1. MIPS: (*million instructions per second*) miljoonaa laskutoimitusta sekunnissa, tietokoneiden suorituskyvyn mittayksikkö.

päätelaitteiden) ylivallasta yksilön arkipäivässä. Sekä työ- että vapaa-aika uhkaavat pirstoutua toisiaan taukoamatta seuraaviksi yrityksiksi hallita eri suunnista ja eri laitteiden kautta tulevia tietovirtoja. Ne puolestaan uhkaavat pilkkoa koko valveillaoloajan levottomiksi sekvensseiksi, jotka vaikeuttavat keskittymistä ja paneutumista vaativista tehtävistä suoriutumiseen.

Powersin tulkinta ongelman ytimestä on jokseenkin yksiselitteinen: yhteyksien ja erilaisiin viestintävälineisiin kiinnittymisen maksimoiminen ei edistä työn tuottavuutta, mikäli tehtävät edellyttävät keskittymistä ja analyttistä paneutumista viestinnän sisältöihin. Tästä näkökulmasta ALKU-uudistuksen läpivientiin liitetyt odotukset tuottavuusohjelman toimeenpanon aiheuttaman henkilötyövuosien vähenemän kompensoimisesta tieto- ja viestintätekniikan tehokkaammalla hyödyntämisellä voivat osoittautua ylimitoitetuiksi.

ALKU-uudistuksen käynnistyminen: uusvanhaa toimintatapaa etsimässä

Uudet alueviranomaiset aloittivat toimintansa 1.1.2010. Niiden kohtaamat haasteet kytkeytyivät vain osittain tuottavuusohjelmassa asetettujen tavoitteiden määrälliseen saavuttamiseen. Osin haasteet olivat luonteeltaan selvästi laadullisia. Niihin kuului selviytyminen hallinnon tietovirroista, jotka olivat moninkertaistuneet yhteisiin tietoarkkitehtuureihin siirryttäessä. Tosin uudistuksen toimeenpanovuonna huomattava osa viranomaisten ja niiden henkilöstön aktiviteeteista suuntautui juuri tällaisiin järjestelmän sisäänajon edellyttämiin toimiin.

ALKU-uudistus voidaan nähdä osana eurooppalaisen aluehallinnon ja alueellisten hallintaprosessien uudistuksen pitkää kaarta (ks. Börzel 2001; Karppi 1996, 2005; Häkli ym. 2009). Sille ominaista on – klassisen resurssiriippuvuusteorian hengessä – erilaisten kehittämistoimenpiteiden toteutuminen monimuotoisten resurssilähteiden

mahdollistamana ja siten vuorovaikutuksessa erilaisten toimijoiden kesken. Suomessa tämä kehityskulku on 1990-luvun alusta lähtien kasvattanut maakunnallisten liittojen roolia alueellisen kehittämisen tavoitteenasettelussa ja erityisesti Suomen tultua EU:n jäseneksi myös kehittämistoimenpiteitä rahoittavana viranomaisena. ALKU-uudistuksen eräänä julkilausuttuna tavoitteena on niin ikään ollut vahvistaa maakuntien asemaa kehittämisessä, keinona lujittaa aluehallinnon kansanvaltaisuutta.

Käytännössä tämä tarkoittaa maakunnallisen kehittämisen instrumenttien, kuten maakuntaohjelman ja siinä määriteltyjen kehittämisen painopistealojen toteuttamissuunnitelman, vahvistumista alueviranomaisten, etenkin ELY-keskusten, horisontaalisena ohjausvälineenä. Suurin osa toteuttamissuunnitelmiin kirjatun toiminnan mahdollistavista resursseista tulee ELY-keskuksilta. Maakuntien liittojen näkökulmasta toteuttamissuunnitelmat ja koko ALKU-uudistuksella tavoiteltu kansanvaltaisen ohjauksen vahvistaminen muodostavat puolestaan osan maakunnallisen edunvalvonnan kokonaisuutta. Näiden kehittämispainoksien edellyttämä asiantuntemus on osa niistä alueviranomaisten toiminnan ulkoista vaikuttavuutta synnyttävistä tehtävistä, jotka on kyettävä turvaamaan tuottavuustavoitteiden tavoittelun aiheuttamista henkilöstövähennyksistä huolimatta.

Uusista alueviranomaisista etenkin ELY-keskukset joutuvat määrittämään uudelleen asemansa erilaisista toimijoista² muodostuvien alueellisten kehittäjäverkostojen jäseninä. Tällä kehittäjäverkoston uudelleenjäsentymisellä on kiinnostavia seurausvaikutuksia myös tuottavuuden tavoittelulle – etenkin jos tarkasteltavana on jälleen viranomaistoiminnan kokonaistuottavuus, eivät määrälliset htv-vähennykset. Ennen ALKU-uudistuksen toteuttamisvaihetta maakuntatasolla maakuntien liittojen partnereina oli useita eri viranomaisia, kuten työ- ja elinkeinokeskukset, tiepiirit ja ympäristökeskukset, jotka uudistuksen jälkeen muodostavat ELY-keskuksen E-, L- ja Y-vastuualueet. Osallistuessaan valtion budjettirahoituksen kanavointiin ja maakuntien piirissä harjoitettaviin kehittämistoimiin ne edustivat

2. Esimerkiksi maakuntien liitot, kauppakamarit, suurten kaupunkiseutujen yhteistyöorganisaatiot.

erilaisia, toisinaan keskenään limittyviä ja toisiaan tukevia, toisinaan vastakkaisia näkemyksiä maakunnan kannalta edullisimmista kehityssuunnista. Nämä näkemyserot tarjosivat mahdollisuuksia erilaisten kehittäjäkoalitoiden muodostamiseen ja jossain määrin jopa niiden mukaisesti muotoiltujen painopisteiden asetantaan. Tämän monitoimijaisuuden mahdollistaman dynamiikan turvaaminen ALKU-uudistuksen muuttamissa oloissa on haaste, jonka uudet alueviranomaiset ovat joutuneet kohtaamaan.

Keskeinen, ehkä yllättäväkin tuottavuushaaste kytkeytyy perinteisten organisaatorajojen katoamiseen. Sektorihallinnonaloja edustavien piirihallintojen sulautumisen uusien viranomaisten vastuualueiksi voisi ajatella lisäävän eikä vähentävän esimerkiksi transaktiokustannuksia tai hallinnon asiakkaille aiheutuvaa hallinnollista taakkaa³. Tätä seikkaa erityisesti arviointitehtävän asettajat korostivat arviointiprosessin eri vaiheissa. Näin ei kuitenkaan välttämättä tapahdu. ALKU-uudistusta edeltävänä aikana esimerkiksi suuret tiehankkeet, joita tiepiirit valmistelivat, voitiin ”yvata” eli arvioida niiden ennakoitujen ympäristövaikutukset suunnittelun kohdealueen ympäristökeskuksessa, siis eri hallinnonala edustavassa viranomaisessa. Nyt vastaava vaikutustenarviointi joudutaan toteuttamaan paljon monimutkaisemmin. Kun ELY-keskusalueen 1 L-vastuualue valmistelee väylähanketta, joudutaan YVA-prosessi toteuttamaan ELY-keskusalueen 2 Y-vastuualueen kanssa. On kaikkea muuta kuin itsestään selvää, että näin saadaan käyttöön paras mahdollinen kohdealuetta koskeva asiantuntemus tai näkemys hankkeen merkityksestä suunnittelun kohdemaakunnan kehittämisagendaan.

Uhkana onkin, että ALKU-uudistuksella luodut organisaatio- ja institutionaaliset rakenteet vaikeuttavat niiden maakuntien tasolla toteutuvien toimintakäytäntöjen hyödyntämistä, joita viranomaiset ja muut toimijat opettelivat kahden uudistusta edeltäneen vuosikymmenen ajan. Nyt nuo toimintatavat on löydettävä uudelleen vallitsevaan organisaatorakenteeseen muokattavissa olevassa muodossa ja osana kokonaistuottavuutta turvaavia toimenpiteitä. Huomionarvoista on,

3. Määritelmästä ks. esim. Better Regulation Executive 2005.

että loppusyksystä 2010 tekemässämme kyselyssä alueviranomaisten asiakas- ja sidosryhmiin kuuluvat eivät ainakaan toistaiseksi kokeneet uudistuksen toimeenpanolla olleen juurikaan vaikutusta alueviranomaisten kanssa asioitaessa kohdattuun hallinnolliseen taakkaan.

ALKU-hanke: tuottavuuden alustavaa arviointia

Pöystin tässä teoksessa esittämässä viisiportaisessa tuottavuushankkeiden luonnehdinnassa ALKU-uudistus sijoittuu luokkaan viisi, jonka mukaan vähennetään henkilöstöä, koska henkilöstöä pitää vähentää, mutta toisaalta myös luokkaan yksi, jonka mukaan hankkeeseen tulee sisältyä aidosti tuottavuutta parantavia toimenpiteitä.

Tuottavuuden aitoon parantamiseen liittyvä vahvasti toimintojen arviointi- ja kehittämisenäkökulma. ALKU-hankkeeseen kytkeytynyt valtion tuottavuusohjelma henkilöstövähennyksineen ja budjettissäätövaatimuksineen on luonut vaikean lähtökohdan kehittämistyölle aluehallinnossa. Resurssikurjuudeksi moneen eri otteeseen nimetty asetelma johtaa helposti siihen, että perustehtävistäkin suoriutuminen koetaan vaikeaksi – puhumattakaan erilaisiin kehittämistehtäviin panostamisesta. Tämä vaikea lähtökohta tuli selvästi ilmi haastatteluissa. Ongelmaa olisi voitu lieventää resurssien tarpeeseen nähden paremalla allokoinnilla uusien alueviranomaisten välillä.

Valtionhallinnon tuottavuusohjelman mukaan AVIin ja ELY-keskuksiin kohdistuu vuosina 2010–2015 yhteensä 1 136 henkilötyövuoden vähennystavoite. Tavoitteista 436 henkilötyövuotta siirtyi uusille aluehallintoviranomaisille entisiltä uudistuksen piirissä olleilta viranomaisilta. Nämä ensimmäisen tuottavuusohjelmakauden vähennykset on täytettävä vuoteen 2011 mennessä. Lisäksi uusiin viranomaisiin kohdistuu vuosille 2010–2011 yhteensä 60 henkilötyövuoden ja vuosille 2012–2015 yhteensä 640 henkilötyövuoden vähennystavoitteet. Kaiken kaikkiaan tavoitteet merkitsevät noin 20

prosentin henkilötövuosivähennystä AVI:n ja ELY-keskusten koko henkilötövuosimäärään verrattuna. (HE 59/2009, 30–31.)

Kohdeorganisaatioissa tehtyjen haastatteluiden perusteella vaikutti siltä, ettei organisaatioissa olla kovin huolissaan sinänsä siitä, miten henkilöstövähennystavoitteet saadaan teknisesti täytettyä. Joillain vastualueilla resurssipaineet koettiin kuitenkin muita alueita kovemmiksi. Monet haastateltavat olivat huolissaan myös henkilöstön jaksamisesta henkilöstömäärän vähentyessä. Työssä jaksaminen koettiin haasteeksi myös todellisten tuottavuusvähennysten saavuttamisen näkökulmasta. Organisaatioihin jäljelle jäävän henkilöstön työmäärää ei voida lisätä loputtomasti ilman, että tuottavuus alkaa työssä jaksamisen heikentymisen kautta taas vastaavasti vähentyä. Tuottavuushyötyjen saamisen arvioitiinkin edellyttävän myös muun muassa toimintatapojen kehittämistä ja uuden organisaation mukanaan tuomien synergiaetujen systemaattista hyödyntämistä. Tuottavuushyötyjä on mahdollista saada myös tietohallinnon ja -palvelujen kehittämisen sekä tilahallinnon rationalisoinnin kautta.

Aitoja tuottavuushyötyjä voidaan tutkimuksessa haastateltujen mukaan saavuttaa aluevirastojen välisellä tiettyjen yhteisten tehtävien erikoistumis- ja keskittämishajelmalla. Keskittetyt palvelut ja niiden tuottaminen niihin erikoistuneissa aluevirastoissa tuottaa skaala- ja erikoistumisetuja. Tuottavuushyötyjä saadaan myös, kun AVI ja ELY-keskukset sähköistävät palveluitaan.

Informaatio- ja viestintätekniikka tarjoaa merkittävän alueen tuottavuuden kehittämiseksi. Valtioneuvoston periaatepäätöksen mukaan valtion aluehallinnon tietohallinto- ja IT- palvelutehtävät edellytettiin toteutettaviksi tilaaja-tuottajamallilla. Periaatepäätöksen mukaisesti aluehallintouudistuksessa valittiin malli, jossa tietohallinto on eriytetty tietohallintopalveluista. Aluehallintovirastoilla on oma tietohallintoyksikkönsä, joka toimii Lapin AVI:n yhteydessä, ja ELY-keskuksilla oma tietohallintoyksikkönsä, joka toimii Etelä-Savon ELY-keskuksen yhteydessä.

AVI:n tietohallintoyksikkö toimii AVI:n palvelujen tilaajana, ja ELY-tietohallintoyksikkö toimii ELY-keskusten ja TE-toimistojen

tilaajana. Tietohallintopalvelujen tuottajana toimii Aluehallinnon tietohallintopalveluyksikkö (AHTI), johon on keskitetty entisten virastojen IT-henkilöstö. Tietohallinnon palvelut hankitaan AHTI:ta, muilta valtion omilta toimijoilta tai ulkoisilta palvelumarkkinoilta. AHTI-yksikkö on sijoitettu Etelä-Savon ELY-keskukseen omana yksikkönään, mutta se toimii hajautetusti 22 paikkakunnalla.

Perustietotekniikan⁴ palveluhankintoja keskitetään valtiokonttoriin valtion IT-palvelukeskukseen (VIP) sitä mukaa kuin sen palveluvalikoima kehittyy. Perustietotekniikkapalvelujen määrittäminen, hankinta, ohjaus ja laadunvalvonta tuotetaan valtionhallinnon sisällä keskitetysti, ja ne hankitaan pääsääntöisesti kaupallisilta markkinoilta tai erityisyyistä hallinnon sisäiseltä toimittajalta. Kyseessä on pitkän tähtäimen määrätietoinen kehittämistavoite tilaaja-tuottajamallin toteuttamiseksi. (Aluehallinnon uudistamishanke 2008, 25.)

Hankkeen tietojärjestelmätyöryhmän mukaan tuottavuushyötyjä voidaan perustamisvaiheen jälkeen saavuttaa toimintojen yhtenäistämällä, tietovarantojen ja järjestelmien integroinnilla sekä henkilöstöresurssien käytön tehostumisella. Niillä uskotaan voitavan muutamassa vuodessa kattaa alkuinvestoinneista aiheutuneet kustannukset ja tämän jälkeen saavuttaa uudistusta edeltäneeseen ajankohtaan verrattuna reaalisia kustannussäästöjä. (Aluehallinnon uudistamishanke 2008, 50.)

Edellä selostettuihin suunnitelmiin verrattuna VIPin palvelujen tuotanto on kuitenkin viivästynyt ja muutostyö on edelleen kesken. Tämän takia ei ole vielä mahdollista esittää lopullisia arvioita ja laskelmia ALKU-uudistuksen myötä toteutuneista tuottavuushyödyistä, jotka koskevat perustietotekniikkapalveluja.

IT-palvelujen tavoin myös tilahallinnon uudelleenjärjestelyjen tuottamat hyödyt ovat mitattavissa. Säästöjä saadaan keskittämällä toimintoja samoihin tiloihin erillisten tilojen sijasta ja lisäksi siirtymällä valtiokonsernin omiin tiloihin ulkoa vuokraamisen sijaan. Senaatti-kiinteistöiltä saadun toimitilojen tavoitesuunnitelman mukaan vuoteen 2015 mennessä tarve vuokrata toimitiloja yksityisiltä vähenee selvästi.

4. Perustietotekniikkapalveluita ovat mm. tieto- ja puheliikenne, työasemat toimisto- ja perusohjelmistoihin, sähköposti sekä palvelinten käyttö- ja hallintapalvelut.

Myös muutoshankkeeseen itseensä liittyy kustannuksia. Niitä ovat henkilö- ja konsultointikustannukset sekä palvelujen tai ohjelmistolisenssien tai -laitteiden hankinnasta aiheutuvat kustannukset. Näihin kertaluonteisiin IT-kustannuksiin arvioitiin vuosien 2009 ja 2011 välisenä aikana kuluvan noin 5,5 miljoonaa euroa. Näistä kustannuksista noin 4 miljoonaa euroa kuluu talous- ja henkilöstöhallinnon järjestelmien, asianhallinnan ja perustietotekniikan yhdistämiseen ja noin 1,5 miljoonaa sähköisen asioinnin kehittämiseen. (Aluehallinnon uudistamishanke 2008, 47–48.)

Hyödyissä ja kustannuksissa on otettava huomioon myös vaikutukset asiakkaisiin. Kun asiakkaat saadaan käyttämään sähköisiä palveluita, aluehallintovirastoissa säästyy palvelutyötä ja asiakkailta säästyy käyntimatkoja. Toisaalta tämä edellyttää hyvin toimivia tietojärjestelmiä. Huonosti toimivat tietojärjestelmät voivat aiheuttaa myös lisätyötä niin palveluhenkilöstölle kuin asiakkaille. Joillakin alueilla palvelupisteiden etääntyminen asiakkaista voi aiheuttaa asiakkaille kustannuksia käyntimatkojen pidentyessä.

Ohjausjärjestelmän kautta saatavat tuottavuushyödyt ovat vaikeimmin mitattavissa. Osittain vaikutukset ovat välittömiä, mikäli ohjaus vähentää hallinnollista taakkaa ja lisäarvoa tuottamatonta suunnittelun ja ohjauksen hallintoa kohdevirastoissa ja ohjaavissa ministeriöissä. Välillisiä, vaikeasti mitattavia vaikutuksia syntyy siten, että uusi ohjausjärjestelmä toimii aiempaa järjestelmää paremmin tai huonommin. Tavoitteena tulee olla, että järjestelmä muuttuu toimintojen ja palvelujen ohjaamisessa kansalaisten ja asiakkaiden kannalta entistä tarkoituksenmukaisemmaksi. Sen seuranta vaatii lähinnä laadullista aineistoa, mm. kyselyitä.

Lopuksi

ALKU-uudistus on käynnistynyt kunnianhimoisine tuottavuustavoitteineen. Kokonaistuottavuuden nostamisen sijasta tuottavuusohjelma kuitenkin näyttäytyy myös aluehallinnon kannalta ensisijaisesti henkilötyövuosien vähentämisohjelmana ja sitä kautta julkisen talouden kestävyysvajeen hallintaohjelmana. Tuottavuusnäkökulmasta ALKU-uudistukseen on sisäänrakennettu joitakin ristiriitaisuuksia.

Ihmistyön määrää vähentämään tarkoitetuilla tietotekniikkapanostuksilla ei välttämättä saavuteta tavoiteltuja vaikutuksia, ellei samalla huomioida niitä tuottavuushaasteita, joita yhä monikanavaisempi ja monimuotoisempia tietovirtoja kattava tietojärjestelmä tuo yksittäisen viranomaisen tasolle. Tässä mielessä esimerkiksi sosiaalisen median sovellusten avaamat kanavat viranomaisten, kansalaisten ja erilaisten sidosryhmien välille voivat osoittautua erityisen ongelmallisiksi. Uudistuksen synnyttämät uudenlaiset organisaatiopuitteet saattavat muodostaa yllättävän rutiininomaisissakin tehtävissä kohdattavia rajoja, jotka uhkaavat heikentää alueviranomaisten kokonaistuottavuutta.

ALKU-uudistuksen myötä synnytyt palvelukeskukset voivat alkaa lunastaa niihin suunnattuja odotuksia, kunhan niiden toiminta vähin erin vakiintuu. Esimerkiksi puhelujen välittämisessä erityisesti vuoden 2010 alkupuoli oli hyvin vaikea, mutta jo vuoden puolivälissä välitettyjen puhelujen käsittelyaika ja -tarkkuus olivat parantuneet selvästi: viranomaista lähestyneet soittajat saivat puhelunsa läpi yhä nopeammin ja tarkemmin asian käsittelyyn ottaneelle virkailijalle. Palvelukeskusten toiminnan vakiintumisen lisäksi myös niiden toiminnan tuloksellisuuden seurantavälineiden lopullinen muotoutuminen ja sitä kautta tuottavuuden kehitystä kuvaavien indikaattoreiden saaminen auttavat arvioimaan tulevana vuosina, missä määrin ALKU-uudistuksella saavutettiin sille asetetut tavoitteet.

Lähteet

- Aluehallinnon uudistamishanke 2008. *Uuden aluehallinnon tietojärjestelmätyöryhmän raportti* 31.10.2008. Helsinki: Valtiovarainministeriö.
- Better Regulation Executive 2005. *Measuring Administrative Costs: UK Standard Cost Model Manual*. London: Cabinet Office.
- Börzel, Tanja 2001. Europeanization and territorial institutional change. Towards cooperative regionalism? Teoksessa Cowles, Maria Green, Caporaso, James & Risse, Thomas (toim.) *Transforming Europe: Europeanization and Domestic Change*. Ithaca, NY: Cornell University Press, 137–158.
- HE 59/2009 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle aluehallinnon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.
- Häkli, Jouni, Karppi, Ilari, & Sotarauta, Markku 2009. Alueellinen muutos ja sen hallinta. Teoksessa Karppi, Ilari & Sinervo, Lotta-Maria (toim.) *Governance. Uuden hallintatavan jäsentyminen*. Tampere: Tampereen yliopisto, Hallintotieteiden keskus, 127–158.
- Karppi, Ilari 1996. Eurooppalaistuva yhteiskunnallinen muutoksenhallinta. *Kosmopolis* 26:1, 53–70.
- Karppi, Ilari 2005. Good governance and prospects for local institutional stability in the enlarged European Union. *Journal of East-West Business* 11:1/2, 93–117.
- Karppi, Ilari, Haatainen, Jaana, Purho, Elina, Laine, Toni P., Airaksinen, Jenni, Haveri, Arto, Wallenius, Jukka, Oulasvirta, Lasse, Lumijärvi, Ismo & Stenvall, Jari 2011. Hiljainen radikaali uudistus. *Aluehallinnon uudistamishankkeen (ALKU) arviointi 2009–2010*. Valtiovarainministeriön julkaisuja 11/2011. Helsinki: Edita.
- Niemelä, Mikko 2011. Etlä haukkui tuottavuusohjelman. *Kauppalehti* 4.4.2011.
- Powers, William 2010. *Hamlet's BlackBerry. A practical philosophy for building a good life in the digital age*. New York, NY: HarperCollins Publishers.
- Pääministeri Matti Vanhasen II hallituksen ohjelma 19.4.2007. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Raunio, Mika, Pihlajamaa, Elina & Karppi, Ilari 2010. Työmarkkinoiden kansainvälistymispalvelut Pirkanmaalla. Kehityksen suunta, haasteet ja mahdollisuudet. *Pirkanmaan elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskuksen julkaisuja* 1/2010. Tampere.
- Tiili, Minna 2010. *Tuottavuusohjelman valmistelu ja johtaminen*. Valtiontalouden tarkastusviraston tuloksellisuustarkastuskertomus 207/2010. Helsinki: Edita Prima Oy.

Haastattelut

Senaatti-kiinteistöt, johtava asiantuntija Petri Porkka, puhelinkeskustelu 17.1.2011.

Valtion IT-palvelukeskus, johtaja Anna-Maija Karjalainen, puhelinkeskustelu 10.1.2011.

Valtion IT-palvelukeskus, johtaja Heikki Heikkilä, puhelinkeskustelu 10.1.2011.

Valtiovarainministeriö, hallinnon kehittämisosasto, kehittämisjohtaja Marko Puttonen, haastattelu 21.9.2010.

Valtiovarainministeriö, neuvotteleva virkamies Matti Korkealehto, puhelinkeskustelu 10.1.2011.

IV

VALTIONTALouden VALVONNAN INSTITUTIONAALISET MUUTOKSET: EDUSKUNNAN TARKASTUSVALIOKUNTA

EDUSKUNNAN TARKASTUSVALIOKUNNAN LYHYT OPPIMÄÄRÄ

Kalle Määttä & Matti Salminen¹

Tarkastusvaliokunnan perustamisen taustaa

Eduskunnan tarkastusvaliokunta aloitti toimintansa vaalikauden 2007–2010 alkaessa. Tarkastusvaliokunta perustettiin yhdistämällä valtiontilintarkastajat sekä valtiovarainvaliokunnan hallinto- ja tarkastusjaoston valvontatoimi. Samalla valtiontilintarkastajien virat ja kanslia lakkautettiin (HE 71/2006 vp sekä VaVM 10/2000 vp – HE 39/2000 vp). Tarkastusvaliokunnan perustamista esitti valtiontalouden parlamentaarista valvontaa käsitellyt toimikunta vuonna 2005, ja seuraavana vuonna annettiin hallituksen esitys HE 71/2006 vp, jossa tehtiin ehdotus tarvittaviksi lainsäädäntötoimiksi (Eduskunnan kanslian julkaisu 6/2005 sekä PNE 2/2006 vp – Puhemiesneuvosto). Toisaalta kertomusmenettelytyöryhmä oli antanut mietintönsä jo vuonna 2002, ja eduskunnan apulaispääsihteeri Jouni Vainio ehdotuksensa ”Valtiontalouden parlamentaarisen valvontatoimen vahvistaminen” vuonna 2003. Lisäksi tästä ehdotuksesta oli annettu lausunnot samana vuonna (HE 71/2006 vp).

1. Erityiskiitoksen artikkeliamme koskevista kommentaista haluamme osoittaa tarkastusvaliokunnan ensimmäiselle puheenjohtajalle Matti Ahteelle ja valiokunnan sihteeristön virkamieskollegoille.

Tarkastusvaliokunnan myötä valtiontalouden parlamentaarinen valvontatoimi uudistettiin ja eduskunnan budjettivaltaa vahvistettiin. Asia ilmaistaan perustuslain 90.1 §:ssä seuraavasti: ”Eduskunta valvoo valtion taloudenhoitoa ja valtion talousarvion noudattamista. Tätä varten eduskunnassa on tarkastusvaliokunta, jonka tulee saattaa eduskunnan tietoon merkittävät valvontahavaintonsa.”² Budjettivallan käytön edellytyksiin olivat vaikuttaneet taustalla olleet valtiontalousjärjestelmän muutokset, erityisesti siirtyminen yksityiskohtaisesta resurssiohjauksesta tulosohtaukseen. Päätösvalta varojen käytössä oli siirtynyt ministeriöille ja niiden alaiselle hallinnolle, ja tarkastusvaliokuntaa tarvittiin tasapainottamaan tätä kehitystä (HE 71/2006 vp).

Tarkastusvaliokunnan tehtävänä on huolehtia valtiontalouden parlamentaarisesta jälkivalvonnasta, kun taas valtiovarainvaliokunnalle kuuluvat tulevaisuuteen suuntautuvat valtiontalousasiat. Kolmas kärki tässä kolmiossa on riippumaton valtiontalouden tarkastusvirasto, jonka tehtävänä on valtion taloudenhoidon ja talousarvion noudattamisen tarkastaminen eduskunnan yhteydessä, muttei sen alaisuudessa (HE 39/2000 vp).

Tarkastusvaliokunnan parlamentaarinen valvontatoimi

Kuten tarkastusvaliokunnan nimestä saattaa jo huomata, se on osa eduskunnan valiokuntalaitosta. Toisaalta tarkastusvaliokunnalla on omat erityispiirteensä. Valiokunnan toiminnassa korostuu oma-aloitteisuus siten, että se ottaa omasta aloitteestaan asioita käsiteltäväkseen ja toimittaa merkittävät valvontahavaintonsa koko eduskunnan tietoon täysistunnossa käsiteltävässä valiokunnan mietinnössä³. Asiassa on oltava kyse ennen kaikkea eduskunnan valtiontaloutta koskevan päätöksenteon ja budjettivallan kannalta merkittävästä valvontaha-

2. Lisäksi tarkastusvaliokunnasta on maininta perustuslain 35.1 §:ssä.

3. Myös hallituksen esityksessä HE 71/2006 vp tähdennetään tarkastusvaliokunnan oma-aloitteisen valvontatoiminnan tärkeyttä.

vainnosta (PeVM 10/2006 vp – HE 71/2006 vp, PNE 2/2006 vp). Mietintö sisältää ehdotuksen eduskunnan kannanotoiksi asiassa. Esi-merkkinä tästä voidaan mainita harmaan talouden katvealueita koskeva tarkastusvaliokunnan mietintö 9/2010 vp, jossa valiokunta esittää 25 kohdan toimenpideohjelman harmaan talouden kuriin saamiseksi. Mainitsemisen arvoinen seikka on myös se, että muilla valiokunnilla ei tällaista oikeutta ole.

Tarkastusvaliokunta ei myöskään käsittele hallituksen esityksiä siinä määrin kuin muissa valiokunnissa tapahtuu. Tosin se käsittelee yksittäisiä hallituksen esityksiä, jotka ovat relevantteja valtiontalouden kannalta. Tässä voidaan viitata esimerkiksi harmaan talouden selvitysyksikköä koskevaan lakiesitykseen (TrVL 8/2010 vp – HE 163/2010 vp).

Toisaalta perustuslakivaliokunta on korostanut mietinnössään PeVM 10/2006 vp sitä, että tarkastusvaliokunnan tulee pitää sopivin tavoin yhteyttä asianomaisiin erikoisvaliokuntiin käsiteltävinä olevien asioiden mukaan. Yhteydenpitotapoina voivat tulla kysymykseen esimerkiksi valiokuntien epäviralliset tapaamiset tai asianomaisten valiokuntien puheenjohtajien väliset keskustelut. Valiokunnat voivat myös kuulla asiantuntijoita yhteisessä kokouksessa. Mietintöä valmisteltaessa tarkastusvaliokunnan on mahdollista pyytää lausuntoa asianomaiselta erikoisvaliokunnalta.

Tarkastusvaliokunta on jäsenistöltään pienempi kuin muut erikoisvaliokunnat: valiokunnassa on yksitoista jäsentä ja kuusi varajäsentä. Valiokunnan ensimmäisen kauden puheenjohtajana on toiminut kansanedustaja Matti Ahde⁴. Valtiontalouden valvontatehtävän on katsottu edellyttävän, että tarkastusvaliokunnalla on muita valiokuntia tiiviimpi kokoonpano ja vahvemmat henkilöstöresurssit⁵.

Eduskunnan tarkastusvaliokunnan valvontatoimi on varsin monimuotoista (HE 71/2006 vp). Tarkastusvaliokunta voi valvontatoimes-

4. Vaalikauden päättyessä 12.4.2011 valiokunnan kokoonpano oli seuraava: pj. Matti Ahde (sd), varapj. Klaus Pentti (kesk), Risto Autio (kesk), Sinikka Hurskainen (sd), Eero Lehti (kok), Johanna Ojala-Niemelä (sd), Erkki Pulliainen (vihr), Petri Salo (kok), Kari Uotila (vas), Pekka Vilkuna (kesk) ja Raimo Vistbacka (ps).

5. Valiokunnan sihteeristöön kuuluu kahden valiokuntaneuvoksen lisäksi kolme ylitarkastajaa, osastosihteerin ja valiokunta-avustajan.

saan tehdä oma-aloitteisesti selvityksiä, pyytää niitä valtioneuvostolta tai ministeriöiltä sekä kuulla asiaan osallisia ja asiantuntijoita. Valiokunta voi tilata myös ulkopuolisia tutkimuksia päättämistään aiheista, mihin valiokunnalle on varattu erillinen tutkimustoiminnan määräraha. Tutkimukset voivat palvella sekä asioiden käsittelyä että valvonnan suunnittelua (PNE 2/2006 vp – Puhemiesneuvosto).

Valmistelutyön luonne ja laajuus vaikuttavat siihen, tekeekö tarvittavan selvitystyön valiokunnan sihteeristö vai tehdäänkö se ulkopuolisena tutkimushankintana. Toimintatavat voivat myös täydentää toisiaan, jolloin samaankin valvonta-aiheeseen voi sisältyä valiokunnan oma-aloitteista selvitystyötä ja ulkopuolista tutkimusta. Näin on menetelty esimerkiksi harmaan talouden torjunnassa ja valtion omistajaohjauksen valvonnassa.

Tarkastusvaliokunnalla on muita valiokuntia laajemmat tiedonsaantioikeudet (perustuslain 90.3 §). Tiedonsaantioikeus kattaa kaikki valvontatehtävän hoitamisen kannalta tarvittavat, salassa pidettävätkin tiedot viranomaisilta ja muilta valvonnan kohteena olevilta.

Tarkastusvaliokunta voi tehdä myös valvontakäyntejä valtionalouden valvonnan piiriin kuuluviin kohteisiin. Valvontakäynnit ovat luonteeltaan keskusteluun ja tietojenvaihtoon liittyviä tapaamisia, eivät siis tarkastuskäyntejä. Varsinaisesta tarkastustoiminnasta huolehtivat valtionalouden tarkastusvirasto ja valtionhallinnon sisäisestä tarkastuksesta vastaavat tahot.

Lisäksi tarkastusvaliokunnan tehtäviin kuuluu valtionaloudellisten kertomusten käsittely. Tällaisia kertomuksia ovat valtion tilinpäätöskertomus, valtionalouden tarkastusviraston kultakin varainhoitovuodelta annettava kertomus eduskunnalle sekä eduskunnan tilintarkastajien kertomus. (Ks. myös Eduskunnan kanslian julkaisu 7/2002.)

Tarkastusvaliokunnan ensimmäisen toimintakauden aikana on valmistunut yhteensä 24 mietintöä, joissa on tarkasteltu mm. seuraavia valvonta-aiheita:

- hallituksen raportointi eduskunnalle (kertomukset)
- tulossuhteen ja tilivelvollisuuden arviointi
- verotuet ja niiden budjettikäsittely
- sosiaali- ja terveydenhuollon informaatio-ohjaus
- valtion talousarvion verotuloennusteet
- valtion toimintojen alueellistaminen
- valtion tuottavuusohjelma
- valtion tietohallinnon johtaminen ja ohjaus
- terveydenhuollon tietojärjestelmät
- valtion kassanhallinta ja velanotto
- harmaan talouden torjuntatoimenpiteet
- valtion omistajaohjauksen valvonta ja raportointi eduskunnalle
- valtiontalouden kehysmenettelyn toimivuus.

Valiokunnan mietintöihin sisältyy yli 60 eduskunnan kannanottoa valiokunnan tekemistä merkittävistä valvontahavainnoista. Kannanotot edellyttävät hallituksen vastausta⁶ ja toimenpiteitä esimerkiksi seuraavasti:

Eduskunta edellyttää hallituksen laativan verotukiselvityksen⁷, jossa tarkastellaan hallituksen veropolitiikan perusteita, erityisesti verotuksen neutraalisuusperiaatetta ja verotukien käsittelyä osana kehys- ja budjettimenettelyä, sekä antavan eduskunnalle selvityksen toimenpiteistään valtion tilinpäätöskertomuksessa. (TrVM 2/2007 vp.)

6. Valiokunta ja valtiontalouden tarkastusvirasto seuraavat kannanottojen toteutumista vuosittain. Hallituksen vastausta ja raportointia edellyttävä kohta sisältyy yleensä mietinnön loppuun, jossa eduskunta edellyttää hallituksen raportoivan kannanottojen toteutumisesta vuosittain annettavassa valtion tilinpäätöskertomuksessa.
7. Kannanoton toteuttamiseksi valtiovarainministeriö asetti 29.4.2008 verotukihankkeen, jonka loppuraportti Verotuet Suomessa 2009 julkaistiin vuoden 2010 syksyllä Valtion taloudellisen tutkimuslaitoksen julkaisusarjassa (VATT Valmisteluraportit 5/2010). Verotukiselvitys on koko verolainsäädännön kattava selvitys verotuista. Vuonna 2009 voimassa olleesta verolainsäädännöstä löytyi yhteensä 201 verotukea, joiden yhteismäärä oli vähintään 17,6 miljardia euroa.

Eduskunta edellyttää, että hallitus antaa eduskunnalle selvityksen valtion kassanhallinnan kehittämislinjauksista ja lainsäädännön muutostarpeista liittyen valtion talousarvioon ja budjettiperiaatteisiin. (TrVM 6/2008 vp.)

Eduskunta edellyttää, että hallitus raportoi nykyistä paremmin tuottavuusohjelman kokonaishyödyt ja selvittää ohjelman vaikutukset valtion henkilöstön työoloihin ja työssä jaksamiseen. (TrVM 1/2009 vp.)

Eduskunta edellyttää, että hallitus valmistelee lainsäädännön, jonka mukaisesti julkisen sektorin tietojärjestelmien yhteentoimivuus ja yhteensopivuus voidaan toteuttaa lainsäädäntöön perustuen viranomaistehtävänä. (TrVM 5/2009 vp.)

Eduskunta edellyttää, että hallitus tekee selvityksen ja vertaa julkisten sosiaali- ja terveystalouden järjestämisen kustannuksia ja kokonaistaloudellisia hyötyjä kuntien omana toimintana, ostopalveluna ja ulkoistettuna palveluna. (TrVM 5/2010 vp.)

Eduskunta edellyttää, että hallitus kiinnittää arvopapereiden moniportaisessa hallintarekisteröinnissä vakavaa huomiota verovalvontaan. Lisäksi lainsäädännön vaikutuksia tulee seurata erityisen tarkasti ja puuttua lainsäädännöllisin ja muin toimenpitein lainvastaisiin järjestelyihin. (TrVM 9/2010 vp.)

Eduskunta edellyttää hallituksen ryhtyvän välittömästi toimenpiteisiin, jotta veronumero liitetään rakennustyömailla käytettäviin tunnistekortteihin. (TrVM 9/2010 vp.)

Eduskunta edellyttää, että hallitus arvioi jokaisen rahaston osalta erikseen, onko perustuslain 87 §:n tarkoitetut välttämättömät perusteet edelleen olemassa järjestää toiminta ja rahoitus rahastomuodossa talousarvion ulkopuolella. (TrVM 10/2010 vp.)

Eduskunta edellyttää, että hallitus antaa eduskunnalle vuotuisen kertomuksen valtion omistajaohjauksesta. (TrVM 11/2010 vp.)

Tarkastusvaliokunnan suhde valtiontalouden tarkastusvirastoon

Eduskunnan tarkastusvaliokunta ja valtiontalouden tarkastusvirasto ovat yhtäältä läheisessä vuorovaikutussuhteessa toinen toistensa kanssa, mutta toisaalta ne ovat itsenäisiä toisiinsa nähden. Samanlaisuutta kuvastaa se, että kummallakin valvonnan tai tarkastuksen kohteena on valtion taloudenhoito ja valtion talousarvion noudattaminen⁸. Itsenäistä luonnetta kuvastaa puolestaan se, että perustuslain 90.2 §:ssä korostetaan valtiontalouden tarkastusviraston riippumattomuutta, vaikka tarkastusvirasto toimiikin eduskunnan yhteydessä (ks. myös valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain 1.1 §).

Mitä valtiontalouden tarkastusviraston riippumattomuus täsmällisemmin ottaen sisältää? Hallituksen esityksessä HE 39/2000 vp tähdennetään, että valtiontalouden tarkastusviraston asema ja toiminta on organisoitava siten, että ne täyttävät niin muodollisesti kuin tosiasiallisesti ulkoisen tarkastuksen riippumattomuudelle asetetut vaatimukset. INTOSAI:n suuntaviivoihin viitaten on todettu myös, että tarkastusvirasto voi suorittaa tehtävänsä puolueettomasti ja tehokkaasti vain, jos se on riippumaton tarkastettavistaan ja tehokkaasti suojattu ulkopuolisilta vaikutuksilta. Asialle on pantava erityistä painoa sen vuoksi, että tarkastusviraston riippumattomuusvaatimus on asetettu perustuslaissa (VaVM 10/2000 vp – HE 39/2000 vp).

Toiminnalliseen riippumattomuuteen kuuluu tarkastustoiminnasta ja sen suunnittelusta sekä tarkastuksissa käytettävistä menetelmistä ja toimintatavoista päättäminen, riittävät toimivaltuudet, tarvittavat taloudelliset ja muut resurssit sekä oikeus anoa tehtävänsä hoitamiseen tarvittavat varat suoraan niistä päättävältä parlamentilta (ks. esimerkiksi HE 39/2000 vp). Tärkeä osa toiminnallista riippumattomuutta on se, että tarkastusvirastolle voidaan antaa tehtäviä ainoastaan lailla. Tämän määrittelyn perusteella voi havaita muun muassa sen, ettei eduskunnan tarkastusvaliokunnalla ole oikeutta vaatia tarkastusvirastoa suuntaa-

8. Ks. valvonnan ja tarkastuksen välisestä suhteesta esimerkiksi VaVM 10/2000 vp – HE 39/2000 vp.

maan tarkastuksiaan tiettyyn kohteeseen⁹. Toisaalta mikään ei estä sitä, että tarkastusvirasto ottaa huolehtiakseen tarkastusvaliokunnan merkittävistä valvontahavainnoista ja suuntaa tarkastustoimintaansa näihin teemoihin.

Toinen puoli riippumattomuutta on luonteeltaan hallinnollista. Tarkastusvirasto on erillinen yksikkö, jolla on toimivalta viraston hallinto- ja taloustehtävien hoitamisessa. Viraston henkilöstöä koskeva nimitysvalta, pääjohtajaa lukuun ottamatta, on tarkastusvirastolla. Tarkastusvirasto päättää myös itse organisaatiostaan ja tarvittavista viroista talousarvionsa rajoissa sekä vahvistaa työjärjestyksensä. (Ks. esimerkiksi HE 39/2000 vp.) Hallinnollisen riippumattomuuden kannalta on tärkeää, että tarkastusvirasto on eduskunnan yhteydessä ja että viraston asemasta ja tehtävistä säädetään lailla (PeVL 19/2000 vp – HE 39/2000 vp). Hallinnollisen riippumattomuuden kannalta mielenkiintoinen yksityiskohta on kuitenkin se, että tarkastusvaliokunnan tehtäviin kuuluu arvioida vaalia varten valtiontalouden tarkastusviraston pääjohtajan virkaa hakeneet henkilöt¹⁰.

Toisaalta merkille pantavaa on se, että valtiontalouden tarkastusviraston tarkastusoikeuden piiriin ei kuulu esimerkiksi eduskunnan taloudenhoito (valtion tarkastusvirastosta annetun lain 1.2 §). Tämä osoittaa osaltaan eduskunnan (tarkastusvaliokunnankin) riippumattomuutta tarkastusvirastosta. Toisaalta tätä ajatusta ei ole täysin rikkoon- tumattomalla tavalla noudatettu viimeaikaisessa lainsäädännössämme. Tämä ilmenee ehdokkaan vaalirahoituksesta annetun lain 10 §:stä, jonka mukaan valtiontalouden tarkastusvirasto valvoo ilmoitusvelvollisuuden noudattamista.

Vuorovaikutteisuus tarkastusviraston ja tarkastusvaliokunnan välillä on toisaalta kiistatonta. Tätä ilmentävät tarkastusviraston vuosittain eduskunnalle antamat kertomukset toiminnastaan ja tarvittaessa tarkastusviraston antamat erilliskertomukset. Ensin mainitusta on kysymys esimerkiksi tarkastusvaliokunnan mietinnössä 8/2010 vp, jossa tarkastusvirasto raportoi toiminnastaan varainhoitovuodelta

9. Täsmennyksenä mainittakoon, ettei tätä ole missään vaiheessa tapahtunut.

10. Ks. myös PNE 2/2006 vp – Puhemiesneuvosto. Varsinaisen valinnan tekee eduskunnan täysistunto, Eduskunnan työjärjestyksen 16.3 §.

2009 eduskunnalle; jälkimmäisestä on kysymys puolestaan esimerkiksi erilliskertomuksessa K 21/2010 vp, jossa arvioidaan valtiontalouden kehysmenettelyn vaikuttavuutta finanssipolitiikan hallintavälineenä.

Valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain (676/2000) 8 §:n mukaan tarkastusvirastossa on neuvottelukunta, jonka tehtävänä on ylläpitää ja kehittää tarkastusviraston yhteyksiä yhteistyötahoihin, tehdä aloitteita tarkastustoiminnan kehittämiseksi sekä seurata tarkastustoiminnan suuntautumista, tuloksellisuutta ja palvelukykyä eri yhteistyötahojen kannalta. Neuvottelukunnassa on jäseninä valtiontalouden keskeisten yhteistyötahojen edustajia sekä finanssihallinnon ja julkisen talouden asiantuntijoita. Neuvottelukunnan puheenjohtajana toimi tarkastusvaliokunnan puheenjohtaja Ahde, ja neuvottelukuntaan kuului myös muita tarkastusvaliokunnan edustajia.

Tarkastusvaliokunta tutkimustiedon tuottajana

Perustuslain muutoksella vuonna 2007 perustettu tarkastusvaliokunta keskittyy tehtävässään valtiontalouden yleiseen valvontaan ja erityisesti kysymyksiin, joiden saattaminen eduskunnan tietoon on perusteltua. Tutkimuspalvelujen hankinta perustuu tarkastusvaliokunnan oikeuteen ottaa omasta aloitteestaan asia käsiteltäväkseen ja tuottaa uutta tietoa poliittisen päätöksenteon perustaksi valtiontalouden kannalta merkittävistä kysymyksistä. Valiokunta laatii tärkeitä valvontahavainnoistaan mietinnön eduskunnan täysistunnon käsittelyyn.

Tutkimustoiminnan alueella tarkastusvaliokunta on tähän mennessä toteuttanut kolme hankintalain mukaista tutkimuspalvelujen kilpailutusta ns. avoimella tarjouspyyntömenettelyllä. Valiokunnalla on käytössään erillinen määräraha tutkimuspalvelujen hankintaan. Määrärahan turvin on voitu kilpailuttaa yksi laaja tutkimushanke vuosittain. Tutkimushankkeet ovat valiokunnan työn kannalta hyödyllinen ja myös taloudellisesti tehokas tapa hankkia asiantuntijatietoa

valiokunnan päättämistä valvontakohteista. Tähän mennessä toteutuneet tutkimushankkeet ovat:

- 1) Valtion talousarvioiden verotuloennusteiden osuvuus (Eduskunnan tarkastusvaliokunnan julkaisu 1/2009).
- 2) Suomen kansainvälistyvä harmaa talous (Eduskunnan tarkastusvaliokunnan julkaisu 1/2010).
- 3) Valtion omistajaohjauksen valvonta ja raportointi eduskunnalle (Eduskunnan tarkastusvaliokunnan julkaisu 2/2010).

Valiokunnan puheenjohtaja ja kaksi tai kolme valiokunnan jäsentä osallistuvat virkamiesten ohella tutkimuksen ohjausryhmään. Tutkimuksen valmistuminen käynnistää varsinaisen valiokuntakäsittelyn ja asiantuntijoiden kuulemisen. Verotuloennusteissa toteutui perustuslain 47 §:n mukainen selvityspyyntö valtiovarainministeriölle, jonka perusteella valiokunta antoi verotuloennusteista oman lausuntonsa (TrVL 1/2010 vp). Harmaan talouden tutkimuksesta valiokunta pyysi yli 60 kirjallista lausuntoa ja toteutti syksyn 2010 aikana laajan asiantuntijakuulemisen. Harmaan talouden mietintö hyväksyttiin eduskunnan täysistunnon käsittelyssä 3.2.2011 (TrVM 9/2010 vp). Valtion omistajaohjauksen valvonnasta on samoin valmistunut valiokunnan mietintö (TrVM 11/2010 vp). Seuraavassa käydään tiivistetysti läpi tutkimusten keskeiset havainnot.

Valtion talousarvion verotuloennusteiden osuvuus

Budjettipäätöksiä tehtäessä eduskunnan tärkein tietolähde on hallituksen talousarvioesitys. Eduskunnalla ei käytännössä ole riittäviä mahdollisuuksia selvittää yksityiskohtaisesti talousarviotietojen luotettavuutta. Eduskunnalla on kuitenkin oltava realistiset mahdollisuudet jälkivalvontaan. Tämä puolestaan edellyttää sitä, että eduskunnan saatavilla on tiedot siitä, kuinka oikeaan osuneita verotuloennusteet

ovat aikaisemmin olleet ja mistä mahdolliset poikkeamat ennusteiden ja toteumien välillä ovat johtuneet.

Erityisesti tarkastusvaliokuntaa kiinnosti, miten suuret poikkeamat verotuloennusteissa ovat ylipäättään perusteltavissa ja ovatko verotuloennusteet tarpeeksi täsmällisiä ja tietopohjaltaan luotettavia. Asiaa haluttiin selvittää myös perustuslakiin ja talousarviolakiin sisältyvien budjettiperiaatteiden näkökulmasta. Tutkimuksen tekivät Pellervon taloustutkimuksen ekonomistit Markus Lahtinen ja Petri Mäki-Fränti, tutkimusjohtaja Raija Volk sekä professori Kalle Määttä. Tutkijoiden valinta perustui valiokunnan toteuttamaan tarjouskilpailuun.

Tarkasteltaessa valtion verotulojen kertymistä 20 vuoden aikavälillä havaittiin, että useimmiten valtiovarainministeriö oli aliarvioinut verotulot, mutta ennustevirhe ei ollut tilastollisesti systemaattinen. Vaikka useimpina vuosina verotulot aliarvioitiin, muutamina vuosina yliarvioinnit olivat huomattavan suuria.

Valtiovarainministeriön ennustevirheet tarkastelujaksolla eivät poikenneet olennaisesti niistä virheistä, joita muutkin ennustelaitokset Suomessa olivat tehneet. Valtiovarainministeriön ennustetarkkuus talouskasvun, työttömyyden ja inflaation arvioinnissa oli yleisesti ottaen ollut keskitasoa. Myös kansainvälisessä vertailussa se sijoittui keskitasolle.

Valtiovarainministeriön verotuloennuste perustui tulevan vuoden talouskehityksen (BKT:n) ennakointiin. Eniten epätarkkuutta verotuloennusteisiin oli aiheutunut vaikeuksista ennustaa suhdannekäänteitä. Korkeasuhdanteessa talouskasvu oli useimmiten aliarvioitu ja matalasuhdanteessa vastaavasti yliarvioitu. Suurimmat virheet oli tehty ennusteissa yhteisö- ja pääomaverotuloille, jotka ovat erityisen herkkiä suhdanteille. Sekä yhteisö- että pääomaverotulot kasvavat nopeasti noususuhdanteessa ja vastaavasti romahtavat nopeasti taantuman alkaessa. Näin tapahtui myös vuoden 2009 taantuman aikana, jolloin ennustevirheet olivat poikkeuksellisen suuria.

Verotuloennusteiden osumatarkkuus oli monestakin syystä ongelmallinen budjettiperiaatteiden kannalta. Budjettiperiaatteet, kuten täydellisyysperiaate ja kattamisvaatimus, ovat usein tulkinnanvaraisia.

Ongelmana on esimerkiksi sen määrittäminen, millä edellytyksin verotulot on arvioitu mahdollisimman tarkasti. Varovaisuusperiaate on noussut useasti esille verotuloennusteiden yhteydessä. Tutkijoiden mielestä varovaisuusperiaatteesta puhuminen on aiheuttanut oikeudellista sekaannusta, koska se saatetaan mieltää budjettiperiaatteeksi, jota se ei kuitenkaan oikeudellisessa mielessä ole.

Tutkimuksen mukaan verotuloennusteen perusteluosaa on varaa kehittää aikaisempaa yksityiskohtaisemmaksi. Verotuloennusteeseen sisältyviä riskejä ja epävarmuuksia on syytä eritellä aiempaa tarkemmin. Myös edellisenä vuonna tehtyjen ennustevirheiden syitä tulisi pohtia aikaisempaa perusteellisemmin. Eduskunnan budjettivallan kannalta onkin välttämätöntä, että verotuloennuste ja sen perustelut viestitään avoimesti. Tätä korostaa se, että talousennusteisiin liittyy aina merkittäviä riskejä ja epätarkkuuksia. Verolajikohtaisten veroennusteiden ja ennusteiden perustelujen huolellinen dokumentointi on tarpeen myös verotuloennusteiden laadun jälkikäteisarvioinnin vuoksi. Kysymys on myös muusta kuin itse ennusteiden osumatarkkuudesta: kyse on ylipäänsä eduskunnan oikeudesta saada tarvitsemansa tiedot, jotta se voi tosiasiallisesti käyttää budjettivaltaansa.

Suomen kansainvälistyvä harmaa talous

Tarkastusvaliokunta käynnisti keväällä 2009 tutkimuksen, jonka tavoitteena oli arvioida Suomen harmaan talouden kokonaisuus euromääräisesti ja prosentuaalisena osuutena bruttokansantuotteesta. Samalla tuli arvioida verojen ja muiden lakisäateisten maksujen menetyt. Tutkimuksella haluttiin selvittää uutena asiana kansainvälistä sijoitustoimintaa ja veroparatiisien käyttöä epäasianmukaisessa veron välttämässä sekä koti-, sisä- ja ulkomaankauppaan liittyvää harmaata taloutta. Tutkimuksen toteuttajaksi valittiin tarjouskilpailun perusteella Harmaa Hirvi Oy, vastuuhenkilönään tutkimusjohtaja Markku Hirvonen ja muina tutkijoina Pekka Lith ja Risto Walden. Tutkimus valmistui ja luovutettiin tarkastusvaliokunnalle 16.6.2010.

Tutkimukseen ja laajaan asiantuntijakuulemiseen perustuva tarkastusvaliokunnan mietintö sisältää 25 kannanottoehdotusta harmaan talouden torjunnan tehostamiseksi. Valiokunnan mietintö hyväksyttiin 3.2.2011 eduskunnan täysistunnon päätöksellä.

Tarkastusvaliokunta korostaa mietinnössään, että harmaa talous on yhteiskunnallisesti ja taloudellisesti laaja ja vakava ongelma myös Suomessa. Harmaa talous aiheuttaa vuodessa noin 4–5 miljardin euron verotulomenetykset, heikentää veromoraalia ja oikeusjärjestelmää sekä luo vakavia kilpailuhäiriöitä rehellisten ja epärehellisten yritysten välille. Valiokunnan mukaan harmaan talouden torjunta on nostettava yhteiskunnallisessa päätöksenteossa keskeiseen asemaan ja harmaata taloutta on torjuttava laajalla toimenpideohjelmalla.

Harmaan talouden kokonaismäärää voidaan arvioida lähinnä suuruusluokkatasolla eri menetelmillä saatujen osatulosten perusteella. Verotarkastustuloksiin perustuvalla laskentamenetelmällä harmaan talouden kokonaismäärä Suomessa olisi vuonna 2008 ollut runsaat 12 miljardia euroa, mikä merkitsisi noin 7 prosenttia bruttokansantuotteesta. Menetelmään sisältyy virhemahdollisuuksia, jotka voivat vaikuttaa sekä tulosta suurentavasti että sitä pienentävästi. Eri osaluoiden harmaasta taloudesta saadut tulokset antavat tukea arviolle, jonka mukaan harmaan talouden vuotuinen kokonaismäärä voi olla 10–14 miljardin euron suuruusluokkaa.

Harmaasta taloudesta aiheutuvia veromenetyksiä voidaan arvioida vain karkealla tasolla, koska salatut tulot voivat olla hyvin erityyppisiä ja niihin kohdistuvat verot eritasoisia. Ottaen huomioon tarkemman analyysin ulkopuolelle jääneet toimialat arvonlisäverovajauksen kokonaismäärä vuonna 2008 on todennäköisesti ollut vähintään 2 miljardia euroa eli 10 prosenttia verohallinnolle ilmoitetun arvonlisäveron määrästä. Muiden veromenetysten osuudeksi voidaan eri tulojen ja eri tulonsaajaryhmien erilaisten verokantojen vuoksi varovaisesti arvioida 25 prosenttia laskennallisesta harmaan talouden määrästä. Tämä merkitsee vuoden 2008 tasolla 2,5–3,5 miljardia euroa vuodessa. Näistä tuloista kertymättä jääneiden sosiaalivakuutusmaksujen määrän täytyy olla useita satoja miljoonia euroja.

Tutkimuksen tuloksena voidaan todeta, että harmaa talous ja sen aiheuttamat kilpailuhaitat ovat lisääntyneet erityisesti rakennus-, ravintola- ja kuljetusaloilla. Lisäksi 2000-luvulla Suomen harmaan talouden kansainvälistyminen on kiihtynyt merkittävästi. Suomalaiset välttävät veroja – monin osin laittomastikin – kansainvälisten sijoitusmahdollisuuksien kautta, suomalaisyritykset hyödyntävät EU:n sisäkaupan valvontajärjestelmän aukkoja, ja satoja miljoonia euroja Suomessa tehdyn työn tuloksista siirtyy verottamatta ulkomaille. Suomi toimii myös osana kansainvälistä harmaata taloutta tarjoamalla nimettömiä sijoitusmahdollisuuksia omissa maissaan veroja välttäville tai mahdollisesti rahaa peseville sekä toimimalla kauttakulku- ja tukialueena Venäjän kauppaan kohdistuvalle kansainväliselle rikollisuudelle.

Tutkimuksessa on useita eri menetelmiä käyttäen pyritty hahmottamaan Suomen fiskaalisen harmaan talouden suuruusluokkaa sekä tarkentamaan sen kokoa ja toimintamalleja eräillä keskeisimmillä toiminta-alueilla. Erityistä huomiota on toimeksiannon mukaisesti kiinnitetty Suomen kansainväliseen kauppaan ja kansainväliseen sijoitustoimintaan liittyvään harmaaseen talouteen.

Tutkimuksessa testattiin eri menetelmiä ja tietoaineistojen käytettävyyttä. Keskeisenä tietolähteenä olivat Suomen Pankin, Verohallinnon, viranomaisyhteistyön kehittämisprojektin ja Tullihallituksen aineistot. Tutkimusta varten analysoitiin mm. verohallinnon suorittamien yli 28 000 verotarkastuksen tulokset. Tilastoaineistoja täydennettiin useiden elinkeinoelämän järjestöjen jäsenyrityksille, työntekijäjärjestöjen toimitsijoille ja luottamusmiehille sekä eri viranomaisten edustajille tehdyillä kyselyillä. Näihin kyselyihin vastasi yli 2 800 henkilöä.

Tutkimus on painottunut harmaan talouden kannalta keskeisimmille toimialoille. Ravintola- ja rakennusalojen harmaasta taloudesta on saatu jokseenkin selkeä kuva useita eri menetelmiä hyödyntämällä. Läheskään kaikilla toimialoilla ei vastaavaan tarkkuuteen ole päästy.

Kotimaan toimialoista harmaan talouden suurimmat ongelmat liittyvät edelleen rakennusalaan. Rakennustoiminnasta maksettavien arvonlisäverojen laskennallinen vaje oli vuonna 2008 runsaat 260 miljoonaa euroa, josta 100 miljoonaa euroa syntyi täysin piiloon jää-

neestä, teoreettiselta liikevaihdoltaan 480 miljoonan euron suuruisesta rakennustoiminnasta ja loput 160 miljoonaa euroa yrityksistä, jotka antavat arvonlisäveroilmoituksia, mutta eivät maksa veroa.

Ulkomaisen työvoiman osuus (lähes 30 000 henkilötyövuotta ja noin 15 prosenttia talonrakennusalan koko työvoimasta) on rakennus-alalla lamankin aikana pysynyt lähes ennallaan. Vähintään puolet tästä ei maksa veroa Suomeen, mikä merkitsee laskennallisesti vuosittain ainakin 400 miljoonaa euroa. Osa verottamattomuudesta on lain ja verosopimusten mukaista; osa johtuu siitä, ettei verohallinnolla ole juuri keinoja tehokkaasti valvoa täällä toimivia ulkomaisia aliurakoitsijoita ja heidän palkansaajiaan.

Rakennusalan lisäksi harmaata taloutta on löytnyt suhteellisen paljon esimerkiksi kiinteistövälityksestä, ravintola-alalta, kuljetusalalta sekä eräiltä kaupan ja liike-elämän palveluiden aloilta. Ravintoloiden vuoden 2008 laskennallisella 670 miljoonan euron pimeällä liikevaihdolla maksettiin 13 000–14 000 henkilötyövuotta vastaavat 270 miljoonan euron pimeät palkat. Ns. tavallisten yritysten luontoiseduista, palkanlisistä ja kulukorvauksista jää verotuksen ulkopuolelle noin 500 miljoonaa euroa vuodessa. Kotitalouksien saamista vuokratuloista jää vuosittain noin 670 miljoonaa euroa ilmoittamatta verottajalle.

Suomalaisten kansainväliseen sijoitustoimintaan liittyvän harmaan talouden aiheuttamat veromenetykset ovat sekä suhteellisesti että kokonaismäärältään merkittäviä. Tutkimuksen perusteella enintään joka kahdeksas luonnollisten henkilöiden kansainvälisestä sijoitustoiminnasta saatu euro ilmoitetaan verottajalle eli harmaan talouden osuus on lähes 90 prosenttia.

Kansainväliseen sijoitustoimintaan liittyvän harmaan talouden määrä vuoden 2008 tasolla on vähintään 700 miljoonaa euroa. Lisäksi Suomen valtio kärsii vuodessa 300–600 miljoonan euron veromenetykset tuntemattomille ulkomaisille saajille maksetuista osingoista. Suomesta saaduista korkotuloista lähetetään vuosittain muihin verosopimusvaltioihin tarkkailutietoja. Näiden tietojen sisältämien tulojen määrä on pienentynyt miljardilla eurolla 2000-luvun alkuun verrattuna.

Useista talousrikostorjuntaohjelmista ja niiden yhteydessä toteutetuista lainsäädännön parannuksista huolimatta harmaan talouden torjunta on suurissa vaikeuksissa erityisesti kansainvälistymisen, viranomaisten resurssien tukkeutumisen ja tietyllä tavalla hampaattoman lainsäädännön seurauksena. Edellä kuvattuja ongelmakohtia voidaan tiivistää seuraavasti:

- Harmaan talouden esiintymisen todennäköisyys on suurin kaikkein pienimmissä yrityksissä. Näillä yrityksillä on kuitenkin vain yksi mahdollisuus kahdestasadasta joutua verotarkastuksen kohteeksi.
- Suomen verohallinnolla ei ole nykyisen lainsäädännön perusteella keinoja valvoa tehokkaasti täällä ilman kiinteää toimipaikkaa toimivia ulkomaisia yrityksiä eikä niiden työntekijöitä.
- Sijoitustoimintaan liittyvän lainsäädännön mahdollistama sijoitusten nimeäminen hankaloittaa olennaisesti verovalvontaa.
- Rikosprosessiin joutumisen todennäköisyys ei jakaudu tasaisesti harmaaseen talouteen osallistuvien kesken. Harmaan talouden työntekijäporras jää enimmäkseen rikosoikeudellisten seuraamusten ulkopuolelle siinäkin tapauksessa, että se olisi pimeiden palkkojen lisäksi saanut perusteettomia sosiaalietuksia. Harmaata taloutta hyväksikäyttävät on lainsäädännössä suljettu lähes kokonaan rikosoikeudellisen ja usein myös verotuksellisen vastuun ulkopuolelle.
- Törkeistäkin verorikoksista tuomituilla on 60–75 prosentin mahdollisuus selvitä joutumatta vankilaan. Syytetyn, asianomistajan, viranomaisten resurssien käytön, rikollisen toiminnan katkaisun ja seuraamusjärjestelmän yleisestävän vaikutuksen kannalta tilanne on epätydyttävä.

Valtion omistajaohjauksen valvonta ja raportointi eduskunnalle

Eduskunnalle perustuslain nojalla kuuluva parlamentaarinen finanssivalta pitää sisällään myös vallan valvoa valtion yhtiöomistuksiin kohdistuvaa omistajaohjausta. Valtion yritysvarallisuus on merkittävä

osa kansallisvarallisuutta¹¹. Suomen valtiolla on omistuksia sekä markkinaehtoisesti toimivissa yhtiöissä että yhteiskunnallista erityistehtävää hoitavissa yhtiöissä. Valtion omistajaohjauksella tarkoitetaan valtion toimenpiteitä, joilla se osakkeenomistajana myötävaikuttaa yhtiöiden hallintoon ja toimintaperiaatteisiin. Markkinaehtoisesti toimivien yhtiöiden omistajaohjausta harjoittaa valtioneuvoston kanslian omistajaohjausosasto, kun taas erityistehtäväyhtiöiden omistajaohjauksesta vastaavat eri hallinnonalojen sektoriministeriöt.

Tutkimuksen tehtävänä oli selvittää eduskunnan ja sen tarkastusvaliokunnan asemaa ja tehtäviä valtion omistajaohjauksen valvonnassa sekä analysoida sitä raportointia, jonka avulla omistajaohjausta ja sen valvontaa toteutetaan. Lisäksi tutkimukseen tuli sisältyä ehdotus siitä, miten omistajaohjausraportointia eduskunnalle tulisi kehittää ja toteuttaa. Tarjouskilpailun perusteella tutkimuksen tekijöiksi valittiin Tampereen yliopiston taloustieteiden laitoksen tutkijaryhmä, johon kuuluivat tutkija Jari Kankaanpää, professori Lasse Oulasvirta ja yliassistentti Jani Wacker.

Vertailtaessa Suomea tutkimuksen vertailumaihin (lähinnä Ruotsi, Norja ja Iso-Britannia), huomattiin, että nykyisessä valvonta- ja raportointijärjestelmässä on puutteita. Omistajaohjauksen valvontaa palveleva raportointi ei ulotu järjestelmällisesti erityistehtäväyhtiöihin eli muihin kuin valtioneuvoston kanslian hallinnassa oleviin yhtiöihin. Lisäksi nykyisten raporttien sisältö on kapea, sillä se jättää systemaattisen valvontatiedon ulkopuolelle hyvän hallinnon ja johtamisen periaatteiden toteutumisen omistajaohjauksessa. Nämä periaatteet on mainittu valtioneuvoston omistajapolitiikkaa koskevassa periaatepäätöksessä (7.6.2007). Nykyisestä valvontainformaatiosta puuttuu myös kattava tieto siitä, miten hallitus ja sen ministeriöt ovat omistajaohja-

11. Valtiolla on mittava yhtiövarallisuus, joka sisältää omistuksia yli 50 yhtiössä. Valtion suoran omistuksen arvo pörssiyhtiöissä 28.2.2011 markkina-arvoon perustuen oli 12 mrd. euroa ja välillisen omistuksen arvo Solidium Oy:n kautta 9 mrd. euroa eli yhteensä 21 mrd. euroa. Lisäksi valtiolla oli julkisesti noteeraamattomien yhtiöiden osakkeita ja osuuksia, joiden kirjanpitoarvo oli yli 7 mrd. euroa. Samoin valtion budjettitalouden ulkopuolella oleva rahastotalous on merkittävä kokonaisuus. Valtion talousarvion ulkopuolella olevien rahastojen talous on yli 25 mrd. euroa.

uksessaan toteuttaneet ympäristö- ja yhteiskuntavastuuseen liittyviä periaatteita ja tavoitteita.

Tutkimusryhmä ehdottaa nykytilanteen analyysin ja kansainvälisen vertailun perusteella, että tulevaisuudessa valtioneuvoston kanslian vuosikertomus omistajaohjauksesta käsiteltäisiin eduskunnassa valtiopäiväasiakirjana. Vuosiraportointiin tulisi sisällyttää markkinaehtoisten yhtiöiden lisäksi erityistehtävayhtiöt. Muutos edellyttää, että erityislainsäädäntöön sisällytetään säännös siitä, että eduskunnalle annetaan vuosittain kertomus valtion yhtiöomistuksista ja omistajaohjauksesta. Kyseinen säännös voitaisiin sisällyttää valtion yhtiöomistuksesta ja omistajaohjauksesta annettuun lakiin (1368/2007).

Uudistetussa vuosiraportissa omistuksen tavoitteet pyrittäisiin ilmaisemaan kunkin yhtiötyypin osalta mahdollisimman konkreettisesti ja selkeäsanaisesti. Lisäksi tulisi raportoida se, millä mittareilla näiden tavoitteiden saavuttamista arvioidaan.

Kirjallisen vuosiraportoinnin käsittelyn lisäksi tutkijaryhmä ehdottaa omistajaohjauksen valvontaa koskevan suullisen kuulemisen terävöittämistä eduskunnassa. Kuulemiset voitaisiin kytkeä esimerkiksi omistajaohjausta koskevan vuosikertomuksen käsittelyyn tarkastusvaliokunnassa. Omistajaohjauksen valvonnan onnistumisen kannalta tärkeää on myös eduskunnan tarkastusvaliokunnan ja valtiontalouden tarkastusviraston yhteistyön toimivuus.

Eduskunta on edellyttänyt, että hallitus antaa eduskunnalle vuotuisen kertomuksen valtion omistajaohjauksesta, kuten tarkastusvaliokunnan mietinnössä mainitaan. Kertomukseen tulee sisältyä sekä markkinaehtoiset yhtiöt että valtion erityistehtäviä toteuttavat yhtiöt. Lisäksi eduskunta on edellyttänyt, että hallitus ryhtyy toimenpiteisiin valtiovarain controller -toiminnon toimintaedellytysten turvaamiseksi siten, että valtion omistajaohjauksesta voidaan raportoida, kuten on ehdotettu.

Loppupäätelmät

Tarkastusvaliokunnan toteuttaman parlamentaarisen valvonnan kanalta keskeinen kysymys on hallituksen tilivelvollisuus eduskunnalle toiminnastaan ja hallitusohjelman tuloksista. Tätä näkökulmaa valiokunta on pitänyt erityisellä painolla mukana arviointityössään. Peruslinjat hallituksen tilinpäätösraportoinnin uudistamiselle luotiin eduskunnan puhemiesneuvoston asettamassa kertomusmenettelytyöryhmässä (Eduskunnan kanslian julkaisu 7/2002), joka edellytti parannuksia hallituksen raportointiin eduskunnalle. Tilinpäätösten ja toimintakertomusten sisältöä tuli monin tavoin uudistaa ja aikatauluja nopeuttaa. Nämä ajatukset ovat edelleen ajankohtaisia, ja tarkasteluun on tullut myös uusia aineksia. Tarkastusvaliokunta on esittänyt mm. hallituksen toimenpidekertomuksen ja valtion tilinpäätöskertomuksen yhdistämistä sekä valtion omistajaohjausta koskevan raportoinnin uudistamista.

Valtion tilinpäätöskertomuksessa hallitus esittää eduskunnalle, missä laajuudessa yhteiskuntapolitiikan ja hallitusohjelman tavoitteet on saavutettu ja miltä osin tavoitteet ovat jääneet saavuttamatta sekä paljonko veronmaksajien rahaa on käytetty. Oikeiden ja riittävien tietojen esittämisessä ehkä kaikkein olennaisinta on tietää, miten järkevästi hallitus on toiminut budjetin määrärahoilla ja mitä yhteiskunnallisia tuloksia ja vaikutuksia on saatu aikaan suhteessa käytettyihin voimavaroihin. Valtion talousarvio ja siinä oleva tavoitteenasettelu muodostavat pohjan tilinpäätösraportoinnille. Tämä on myös ns. tulosoehjausta koskevan arvioinnin peruslähtökohta, jolla on keskeinen merkitys eduskunnan budjettivallan näkökulmasta ja johon tarkastusvaliokunta on työssään kiinnittänyt huomiota.¹² (Ks. Hyytinen & Salminen 2010.)

Yhteiskunnallisia vaikutuksia ja vaikuttavuutta koskevat asiat ovat vyöryneet voimalla hallinnon arviointiin. Toki ne ovat siinä olleet aina

12. Tulosoehjauksen tilaa on arvioitu tarkastusvaliokunnan mietinnössä TrVM 2/2007 vp. Mietinnön perusteella eduskunta edellytti hallituksen ryhtyvän toimenpiteisiin valtion tulosoehjauksen ja tilivelvollisuusudistuksen arvioimiseksi. (Ks. Tulosoehjauksen arviointihankkeen loppuraportti, VM julkaisuja 47/2010.)

mukana, mutta tulosohjaus on nähty paljolti liikkeenjohdon työkaluna, jolla on haettu tehoa ja tuottavuutta julkishallintoon. Tämän ns. tehostamisajattelun sovelluksena on hallituksen tuottavuusohjelma, jonka käytännön toteutusta tarkastusvaliokunta ja useat muutkin eduskunnan valiokunnat ovat voimakkaasti arvostelleet. Vaikuttavuuden käsite liittyy kiinteästi hallituksen toiminnan ja tulosten arviointiin. Tarkastusvaliokunta on arvioinut kriittisesti esimerkiksi valtion toimintojen alueellistamista ja valtion tietohallinnon vaikuttavuutta sekä ottanut selkeästi kantaa alueellistamisen ja sähköisen hallinnon moniin puutteisiin ja heikkoihin tuloksiin. Samalla valiokunta on pitänyt tärkeänä vuoropuhelun kehittämistä hallituksen suuntaan kutsumalla ministereitä ja johtavia virkamiehiä kuultavaksi valiokuntaan.

Hallituksen tilivelvollisuuden toteutumisen kannalta olennainen on myös se tapa, jolla hallitus ja sen ministeriöt raportoivat toiminnastaan ja tuloksistaan. Valiokunta on jo monesti huomauttanut siitä, että myös huonosti toteutuneet asiat ja saavuttamatta jääneet tavoitteet on kerrottava eduskunnalle. Poliittiset paineet kuitenkin johtavat helposti siihen, että hallituksen raportointi luisuu saavutusten kehumisen puolelle ja terve kriittisyys unohtuu. Eduskunnalla on silti kiistaton oikeus saada hallitukselta oikeat ja riittävät tiedot myös toteutumatta jääneistä asioista ja tavoitteista. Parlamentaarisen valvonnan ja ohjauksen näkökulmasta asialla on suuri merkitys.

Tarkastusvaliokunnan toiminta sekä siihen liittyvä valiokunnan ja tarkastusviraston yhteistyö ovat nostaneet julkisen talouden parlamentaarisen valvonnan ja ulkoisen tarkastuksen roolin ja arvostuksen yhteiskunnassa sille tasolle, mikä niille nykyaikaisissa pohjoismaisissa demokratioissa kuuluu. Tämä on vahvistanut olennaisesti edellytyksiä kehittää suomalaista hallintokulttuuria ja parantaa kansanvallan toimivuutta ja avoimuutta. Vastuullisen ja kestävä taloudenhoidon turvaaminen ja hyvän hallinnon periaatteiden toteuttaminen edellyttävät myös tulevaisuudessa valiokunnan toteuttaman parlamentaarisen valvonnan ja valtiontalouden tarkastusviraston ulkoisen tarkastuksen riippumattomuutta ja hyvää yhteistyötä. Tarkastusvaliokunnan uutena

tehtävänä on toimia myös vaali- ja puoluerahoituslainsäädännön toimivuutta arvioivana ja politiikan etiikkaa edistävänä valiokuntana.

Mielestämme aivan olennainen kysymys uuden tarkastusvaliokunnan toiminnan ja toimintakyvyn kannalta on, kykeneekö valiokunta ylittämään myös jatkossa hallitus–oppositio-asetelman ja tekemään päätökset yksimielisesti. Yksimielisyysperiaatteen kannalta merkitystä voi olla myös sillä, onko valiokunnan puheenjohtaja opposition edustaja vai ei. Mitä yksimielisempi tarkastusvaliokunta on, sitä vahvempi se on valvontatehtävässään. Valiokunnan uskottavuus ja toimintakyky edellyttävät myös sitä, että kansanedustajat toimivat valtiontalouden valvontatehtävässään itsenäisesti eivätkä ota vastaan valiokunnan ulkopuolista ohjausta.

Lähteet

- Eduskunnan kanslian julkaisu 7/2002. Kertomusmenettelyn kehittäminen eduskunnan valtion taloudenhoidon valvontatoimen osana. Kertomusmenettelytyöryhmän mietintö 15.5.2002.
- Eduskunnan kanslian julkaisu 6/2005. Eduskunnan tarkastusvaliokunnan perustaminen. Valtiontalouden parlamentaarinen valvonta -toimikunnan mietintö.
- HE 39/2000 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi valtiontalouden tarkastusvirastosta ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.
- HE 71/2006 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi Suomen perustuslain 35 ja 90 §:n muuttamisesta sekä eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.
- Hirvonen, Markku, Lith, Pekka & Walden, Risto 2010. *Suomen kansainvälistyvä harmaa talous*. Eduskunnan tarkastusvaliokunnan julkaisu 1/2010.
- Hyytinen, Kirsi & Salminen, Matti 2010. Kohti uuden sukupolven ohjausmallia. Teoksessa Oksanen, Timo & Salminen, Matti (toim.) *Näkökulmia laaja-alaiseen innovaatiotoimintaan*. Valtiontalouden tarkastusviraston tutkimuksia ja selvityksiä. Helsinki: Edita Prima Oy, 82–99.
- K 21/2010 vp. Valtiontalouden tarkastusviraston erilliskertomus eduskunnalle: Valtiontalouden kehysmenettelyn vaikuttavuus finanssipolitiikan hallintavälineenä. Helsinki.

- Kankaanpää, Jari, Oulasvirta, Lasse & Wacker, Jani 2010. *Valtion omistaja-ohjauksen valvonta ja raportointi eduskunnalle*. Eduskunnan tarkastusvaliokunnan julkaisu 2/2010.
- Kröger, Outi & Rauhanen, Timo (toim.) 2010. *Verotuet Suomessa 2009*. VATT Valmisteluraportit 5. Helsinki: Valtion taloudellinen tutkimuskeskus.
- Lahtinen, Markus, Mäki-Fränti, Petri, Määttä, Kalle & Volk, Raija 2009. *Valtion talousarvioiden verotuloennusteiden osuvuus*. Eduskunnan tarkastusvaliokunnan julkaisu 1/2009.
- Laki ehdokkaan vaalirahoituksesta 273/2009.
- Laki valtiontalouden tarkastusvirastosta 676/2000.
- PeVL 19/2000 vp – HE 39/2000 vp. Perustuslakivaliokunnan mietintö 19/2000 vp. Hallituksen esitys laiksi valtiontalouden tarkastusvirastosta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.
- PeVM 10/2006 vp – HE 71/2006 vp, PNE 2/2006 vp. Perustuslakivaliokunnan mietintö 10/2006 vp. Hallituksen esitys laiksi Suomen perustuslain 35 ja 90 §:n muuttamisesta sekä eräksi siihen liittyviksi laeiksi. Puhemiesneuvoston ehdotus eduskunnan työjärjestyksen ja eduskunnan virkamiehistä annetun lain muuttamisesta, valtiontilintarkastajien johtosäännön kumoamisesta sekä eduskunnan päätöksiksi Eduskunnan kirjaston johtosäännön 5 §:n ja eduskunnan tilisäännön muuttamisesta.
- PNE 2/2006 vp – Puhemiesneuvosto. Puhemiesneuvoston ehdotus 2/2006 vp. Puhemiesneuvoston ehdotus eduskunnan työjärjestyksen ja eduskunnan virkamiehistä annetun lain muuttamisesta, valtiontilintarkastajien johtosäännön kumoamisesta sekä eduskunnan päätöksiksi Eduskunnan kirjaston johtosäännön 5 §:n ja eduskunnan tilisäännön muuttamisesta.
- Suomen perustuslaki 731/1999.
- TrVL 1/2010 vp – MINS 2/2010 vp. Tarkastusvaliokunnan lausunto 1/2010 vp. Valtion talousarvioiden verotuloennusteita koskeva tutkimus.
- TrVL 8/2010 vp – HE 163/2010 vp. Tarkastusvaliokunnan lausunto 8/2010 vp. Hallituksen esitys laeiksi Harmaan talouden selvitysyksiköstä sekä Verohallinnosta annetun lain 4 §:n muuttamisesta
- TrVM 2/2007 vp – K 14/2007 vp. Tarkastusvaliokunnan mietintö 2/2007 vp. Valtiontalouden tarkastusviraston kertomus eduskunnalle toiminnastaan varainhoitovuodelta 2006.
- TrVM 6/2008 vp – K 15/2008 vp. Tarkastusvaliokunnan mietintö 6/2008 vp. Valtiontalouden tarkastusviraston kertomus eduskunnalle toiminnastaan varainhoitovuodelta 2007.
- TrVM 1/2009 vp – K 11/2009 vp, K 12/2009 vp. Tarkastusvaliokunnan mietintö 1/2009 vp. Valtion tilinpäätöskertomus vuodelta 2008. Valtiontalouden tarkastusviraston erilliskertomus eduskunnalle

- valtion varainhoitovuoden 2008 tilinpäätöksen ja valtion tilinpäätöskertomuksen tarkastuksesta.
- TrVM 5/2009 vp – K 15/2009 vp. Tarkastusvaliokunnan mietintö 5/2009 vp. Valtiontalouden tarkastusviraston kertomus eduskunnalle toiminnastaan varainhoitovuodelta 2008.
- TrVM 5/2010 vp – K 11/2010 vp, K 13/2010 vp. Tarkastusvaliokunnan mietintö 5/2010 vp. Valtion tilinpäätöskertomus 2009. Valtiontalouden tarkastusviraston erilliskertomus eduskunnalle valtion varainhoitovuoden 2009 tilinpäätöksen ja valtion tilinpäätöskertomuksen tarkastuksesta.
- TrVM 8/2010 vp – K 20/2010 vp. Tarkastusvaliokunnan mietintö 8/2010 vp. Valtiontalouden tarkastusviraston kertomus eduskunnalle toiminnastaan varainhoitovuodelta 2009.
- TrVM 9/2010 vp – M 8/2010 vp. Tarkastusvaliokunnan mietintö 9/2010 vp. Harmaan talouden katvealueet (Suomen kansainvälistyvä harmaa talous).
- TrVM 10/2010 vp – K 21/2010 vp. Tarkastusvaliokunnan mietintö 10/2010 vp. Valtiontalouden tarkastusviraston erilliskertomus eduskunnalle: Valtiontalouden kehysmenettelyn vaikuttavuus finanssipolitiikan hallintavälineenä.
- TrVM 11/2010 vp – M 9/2010 vp. Tarkastusvaliokunnan mietintö 11/2010 vp. Valtion omistajaohjauksen valvonta.
- Tulosohjauksen arviointihankkeen loppuraportti (2010). Valtiovarainministeriön julkaisuja 47/2010.
- Valtion omistajapolitiikkaa koskeva valtioneuvoston periaatepäätös 7.6.2007.
- VaVL 34/2006 vp – HE 71/2006 vp, PNE 2/2006 vp. Valtiovarainvaliokunnan lausunto 34/2006 vp. Hallituksen esitys laiksi Suomen perustuslain 35 ja 90 §:n muuttamisesta sekä eräksi siihen liittyviksi laeiksi. Puhemiesneuvoston ehdotus eduskunnan työjärjestyksen ja eduskunnan virkamiehistä annetun lain muuttamisesta, valtiontilintarkastajien johtosäännön kumoamisesta sekä eduskunnan päätöksiksi Eduskunnan kirjaston johtosäännön 5 §:n ja eduskunnan tilisäännön muuttamisesta.
- VaVM 10/2000 vp – HE 39/2000 vp. Valtiovarainvaliokunnan mietintö 10/2000 vp. Hallituksen esitys laiksi valtiontalouden tarkastusvirastosta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

EDUSKUNNAN TARKASTUSVALIOKUNTA JA VALTION OMISTAJAOHJAUKSEN VALVONTA

Jani Wacker

Parlamentaarisen finanssivalvonnan historiallinen kehitys

Artikkelissa tarkastellaan valtiontalouden parlamentaarista valvontaa erityisesti eduskunnan tarkastusvaliokunnan aseman ja tehtävien näkökulmasta. Eräs tarkastusvaliokunnan valvontatoimen monista kohdealueista on valtion yhtiöomistusten omistajaohjauksen valvonta. Aihealueen ajankohtaisuuden vuoksi artikkelissa perehdytään eduskunnan ja sen tarkastusvaliokunnan tehtäviin ja toimivaltaan nimenomaan valtion omistajaohjauksen valvonnan kautta.

Suomen perustuslain (731/1999) säännösten mukaan ylin finanssivalta eli valta päättää valtiontalouden tuloista ja menoista kuuluu Suomessa eduskunnalle (3 ja 81–92 §). Finanssivalta on käsitteellisesti jaettavissa verolainsäädäntövaltaan sekä talousarviota koskevaan päätösvaltaan eli budjettivaltaan. Finanssivallan alaan kuuluu myös oikeus valvoa valtiontalouden hoitoa ja valtion talousarvion noudattamista eli finanssivalvontavalta¹. (Myllymäki 2007, 1; Myrsky 1999, 1–2.)

Valtiontalouden valvonta voidaan jakaa sisäiseen ja ulkoiseen valvontaan. Sisäisellä valvonnalla tarkoitetaan varainkäyttäjien eli valtioneuvoston, ministeriöiden, virastojen ja laitosten itsensä suorittamaa

1. Finanssivalvonnan käsitteellä ei viitata tässä rahoitus- ja vakuutusvalvontaan vaan valtiontalouden varainkäytön kokonaisuuden valvontaan. Ks. Myllymäki 2007, 56–58 ja 171–180; Myllymäki 1994, 104–128; Wacker 2009, 40–44.

valvontaa ja -tarkastusta. Ulkoisella valvonnalla puolestaan viitataan eduskunnan johtamaan varainkäytön jälkikäteiskontrolliin, jossa valvonta tapahtuu varainkäyttäjistä katsoen ulkoapäin. (Myllymäki 2007, 148–180; Wacker 2009, 230.)

Finanssivallan ja valtiontalouden valvonnan käsitteiden hahmottamiseksi luodaan artikkelin alussa lyhyesti katsaus suomalaisen finanssivallan historialliseen kehityskulkuun. Parlamentaaraisella finanssivallalla tarkoitetaan valtiontaloutta koskevaa päätösvaltaa, jota käyttää demokratian periaatteiden mukaisesti valittu kansanedustuslaitos. Yleensä eri maissa tällainen parlamentaarinen finanssivalta on saanut alkunsa parlamentin oikeudesta päättää joistakin hallitsijalle maksetuista veroista. Parlamentaarisen finanssivallan historia juontaakin juurensa niin sanotusta kansan itseverotusoikeudesta eli kansan veronmyöntämisvallasta, joka erityisesti Englannissa ja Pohjoismaissa kuului kansalle tai sitä edustavalle elimelle jo keskiajalla. Itseverotusoikeus merkitsi sitä, että kansan maksettavaksi ei saanut panna muita veroja kuin sellaisia, joihin kansa itse oli antanut etukäteen suostumuksensa. (Purhonen 1955, 71; Purhonen 1961, 1; Vesanen 1970, 7.)

Valtiopäivien käsite syntyi ja kehittyi Ruotsi-Suomessa 1400-luvulta alkaen, ja vähitellen valtiopäivien asema myös itseverotusvallan käyttäjänä vahvistui. Valtiopäivät saivat 1700-luvulla ensi kertaa oikeuden päättää myös valtion budjetin menopuolesta; siihen asti päätösvalta valtion menoista oli ollut tiukasti kuninkaalla. Tällaista kansanedustuslaitoksen valtaa määrätä valtion tulojen käyttötarkoituksesta kutsutaan appropriaatiovallaksi (Vesanen 1970, 9).

Myös varainkäytön valvonta kuului Ruotsin vallan aikana säätyjen budjettivaltaan, joten säädyillä oli oikeus tarkastaa valtion virastojen pöytäkirjoja ja tilejä. Parlamentaarinen finanssivalta kuitenkin taantui Ruotsi-Suomessa niin kutsutulla kustavilaisella ajalla, joka alkoi Kustaa III:n toimeenpanemasta vallankumouksesta vuonna 1772. Budjetin vahvistamisoikeus palautui säädyiltä kuninkaalle, jolloin valtiopäiville jäi vain itseverotusperiaatteen mukaista verotusta koskevaa toimivaltaa. (Purhonen 1955, 74–76 ja 85–94.)

Venäjän vallan aikana 1800-luvulla valtiopäiville kuului edelleen Ruotsi-Suomen aikainen kansan itseverotusoikeus. Samoin voimassa oli parlamentaarista finanssivalvontaa tukeva hallitusmuodon säännös siitä, että säätyjen muodostamalle erityiselle valiokunnalle oli näytettävä niin kutsutun valtiovaraston tila osoituksena siitä, että varat oli käytetty valtakunnan hyödyksi ja parhaaksi. Finanssivallan näkökulmasta oli merkittävää, että Suomi sai myös oman itsenäisesti hoidettavan valtiontaloutensa. Suomi sai lisäksi oman budjettinsa vuonna 1809, mutta sen vahvistaminen kuului yksinomaan keisarille. Parlamentaarisen finanssivallan kehitys pysähtyi Venäjän vallan loppuaikoina, jolloin hallitsijan ja eduskunnan budjettivallat olivat voimakkaassa ristiriidassa. (Purhonen 1961, 7–24.)

Suomen itsenäistyttyä Venäjän väliaikainen hallitus antoi vuonna 1917 julistuskirjan, jossa se tunnusti Suomen perustuslait. Vuonna 1919 hyväksytyssä hallitusmuodossa (L 94/1919) vahvistettiin parlamentarismin periaate sisällyttämällä siihen säännökset hallituksen poliittisesta ja oikeudellisesta vastuunalaisuudesta eduskunnalle (36 ja 43 §). Hallituksen jäsenten näin tultua eduskunnalle vastuunalaisiksi vahvistui myös eduskunnan finanssivalta; eduskunnalla oli nyt mahdollisuus saattaa hallitus vastuuseen myös valtiontalouden hoidosta.

Tämä johti myös parlamentaarisen valtiontilintarkastusinstituution syntymiseen, kun vuoden 1919 hallitusmuotoon otettiin säännös viiden valtiontilintarkastajan valitsemisesta. Valtiontarkastajien tehtävänä oli valvoa tulo- ja menoarvion noudattamista sekä valtiovaraston tilaa ja hoitoa (71 §). Samaan pykälään otettiin säännös myös revisiolaitoksesta, jonka tehtävänä oli tarkastaa valtiovaraston tilit ja tilinpäätös. Parlamentaarisen vastuunalaisuuden vahvistumisen ohella itsenäisyyden ajan alun valtiollisessa kehityksessä oli finanssivallan kannalta merkityksellistä se, että vuoden 1919 hallitusmuodolla budjetti saatettiin vihdoin kokonaisuudessaan eduskunnan päätösvallan alaiseksi ja parlamentaarisen budjettivallan asema vakiintui. (Purhonen 1955, 120–121.)

Eduskunnan tarkastusvaliokunta parlamentaarisen finanssivalvonnan toteuttajana

Suomessa ulkoinen valtiontalouden valvonta on järjestetty kahden toimijan vastuulle: valvontaa harjoittavat eduskunnan tarkastusvaliokunta ja valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV). Nykyisin myös VTV on organisatorisesti eduskunnan yhteydessä, jonne se vuonna 2000 voimaan tulleella perustuslailla siirrettiin valtiovarainministeriön alaisuudesta. Näin luovuttiin valvonnan riippumattomuuden kannalta kyseenalaisesta asetelmasta, jossa valtiontalouden finanssivalvontaa suorittava taho oli valvontansa kohteen alaisuudessa (Myllymäki 1994, 130–131; Purhonen 1955, 318–319).

Eduskunnan tarkastusvaliokunta perustettiin 1.6.2007 voimaan tulleella perustuslain muutoksella (laki 596/2007). Perustuslain 90.1 §:n mukaan eduskunta valvoo valtion taloudenhoitoa ja valtion talousarvion noudattamista. Tätä varten eduskunnassa on tarkastusvaliokunta, jonka tulee saattaa eduskunnan tietoon merkittävät valvontahavainnot. Tarkastusvaliokunnalla ja valtiontalouden tarkastusvirastolla on oikeus saada viranomaisilta ja muilta valvontansa kohteilta tehtävänsä hoitamiseksi tarvitsemansa tiedot (PL 90.3 §).

Tarkastusvaliokunta otti hoitaakseen valtiontilintarkastajien sekä valtiovarainvaliokunnan hallinto- ja tarkastusjaoston valvontatoimen. Uudistuksella haluttiin vahvistaa eduskunnan budjettivaltaa eli valtaa päättää valtion talousarviotaloudesta. Tähän valtaoikeuteen kuuluu kiinteästi myös valta valvoa näiden päätösten toteutumista. Tarkastusvaliokunnan perustamisella haluttiin lisäksi vahvistaa valtiontalouden valvonnan parlamentaarisuutta: eduskunnan haluttiin voivan käyttää täysipainoisesti sille perustuslaissa osoitettua vahvaa asemaa valtiontalouden päätöksenteossa. Eduskunnan on voitava talousarvion avulla vaikuttaa eri yhteiskuntapolitiikan lohkoihin päättämällä toiminnan taloudellisista edellytyksistä. (HE 71/2006 vp, 1, 13 ja 15; Eduskunnan tarkastusvaliokunnan perustaminen, 79–86.)

Lisäksi tarkastusvaliokunnan perustamisen syynä oli tarve poistaa päällekkäisiä toimintoja ja käsittelyjä eduskuntaryössä. Tavoitteena oli

myös parlamentaarisen valvonnan painopisteen siirtäminen vahvemmin valtionhallinnon tuloksellisuuden ja vaikuttavuuden arviointiin sekä talousarviota koskevan päätöksenteon palvelemiseen. (HE 71/2006 vp, 13; Eduskunnan tarkastusvaliokunnan perustaminen, 83–88.)

Tarkastusvaliokunnan tehtäviä ja valvontakeinoja ovat valtiontaloudellisten kertomusten käsittely, suulliset kuulemiset valiokunnassa, selvitysten pyytäminen valtioneuvostolta tai asianomaiselta ministeriöltä, tutkimusten teettäminen sekä valvontakäynnit valtiontalouden valvonnan piiriin kuuluvissa kohteissa (HE 71/2006 vp, 14–15). Tarkastusvaliokunnan toiminnassa korostuu oma-aloitteinen toiminta niin, että valiokunnalla on oikeus ottaa omasta aloitteestaan käsiteltäväkseen asioita ja toimittaa ne mietinnön muodossa täysistunnolle. Näissä aiheissa tulee keskittyä eduskunnan kannalta merkittäviin havaintoihin puuttumatta päivänpoliittisiin kysymyksiin. (HE 71/2006 vp, 20.)

Perustuslain 90 §:n 3 momentin mukainen tarkastusvaliokunnan tiedonsaantioikeus on laaja ja kattaa tietyin edellytyksin myös lain mukaan viranomaisilta ja yksityisiltä tahoilta salassa pidettävät tiedot sikäli kuin nämä ovat valvontatehtävän hoidon kannalta tarpeen. Tarkastusvaliokunnan tiedonsaantioikeus on lähtökohtaisesti laajempi kuin muilla eduskunnan valiokunnilla. (HE 71/2006 vp, 21; Eduskunnan tarkastusvaliokunnan perustaminen, 99–101.)

Esimerkki parlamentaarisen finanssivalvonnan kohdealueesta: omistajaohjauksen valvonta

Lähtökohdat

Eduskunnan tarkastusvaliokunnan valvonnan alueista voidaan esimerkkinä nostaa esille valtion yhtiöomistusten omistajaohjauksen valvonta. Valtion omistamat yhtiöt sekä niihin kohdistuva omistajaohjaus ovat

osa valtiontalouden kokonaisuutta. Eduskunnan valvontavalta ulottuu perustuslain valmisteluaineiston mukaan niin valtion talousarvioon sisältyvään kuin sen ulkopuoliseenkin valtiontalouteen. Valvonnan piiriin kuuluvat tällöin myös valtion määräysvallassa olevat osakeyhtiöt (HE 1/1998 vp, 141; HE 71/2006 vp, 19–20). Näin ollen parlamentaarisen finanssivallan ja valvontavallan alaan kuuluu myös valtion yhtiöomistusten omistajaohjauksen valvonta.

Omistajaohjauksen valvonta on toki vain yksi tarkastusvaliokunnan valvontatoimen monista kohdealueista. Aihepiiri on kuitenkin ajankohtainen, sillä valiokunta tilasi vuonna 2010 Tampereen yliopiston tutkijaryhmältä aiheesta tutkimuksen (ks. Kankaanpää, Oulasvirta & Wacker 2011). Valiokunta laati tutkimuksen perusteella myös mietintönsä (TrVM 11/2010 vp). Seuraavassa on käsitelty eduskunnan ja sen tarkastusvaliokunnan keinoja ohjata ja valvoa valtion omistajaohjausta.

Valtio on omistajana kahdentyypisissä yhtiöissä: markkinaehtoisesti toimivissa yhtiöissä ja valtionhallinnon erityistehtäviä toteuttavissa yhtiöissä. Yhtiöiden markkinaehtoisuus merkitsee sitä, että toimintaperiaatteiden, rahoitusrakenteen ja tuottotavoitteiden tulee valtion omistamissa yhtiöissä olla vertailukelpoisia samalla toimialalla toimiviin muihin yhtiöihin verrattuna. Omistajaohjauksen tavoitteena markkinaehtoisissa yhtiöissä on mahdollisimman hyvän taloudellisen kokonaistuloksen saavuttaminen. Markkinaehtoisesti toimiviin yhtiöihin voi liittyä valtio-omistajan strategisia intressejä, kuten infrastruktuurin ylläpitämiseen ja turvaamiseen liittyviä tavoitteita tai peruspalveluvelvoitteita, mutta yhtiöt toimivat silti selkeästi liiketoiminnallisin periaattein. Markkinaehtoisesti toimivien yhtiöiden omistajaohjauksessa tärkeää on omistajien keskinäinen yhdenvertaisuus. (Valtion omistajapolitiikkaa koskeva valtioneuvoston periaatepäätös 7.6.2007, 1–2; TRO 2/2009 vp, 1–4.)

Yhtiön määrittelemisen erityistehtäväyhtiöksi merkitsee sitä, että yhtiöllä on jokin erityinen yhteiskunnallinen tehtävä, jonka toteuttamiseksi liiketoimintaa harjoitetaan. Erityistehtäviä toteuttavissa yhtiöissä valtion omistajuuden ensisijaiset tavoitteet ovat yhteiskunnallisia,

vaikka yleistavoitteena onkin toiminnan taloudellinen kannattavuus (Valtioneuvoston periaatepäätös 7.6.2007, 2). Erityistehtäväyhtiöitä ovat esimerkiksi Veikkaus Oy, Yleisradio Oy ja Alko Oy.

Erityistehtäväyhtiöiden tehtävistä säädetään erillislainsäädännössä, joka määrittää myös valtion omistajapolitiikkaa ja omistajaohjauksen hoitamista. Yhtiön liiketoiminnallisen strategian määrittävät kuitenkin yhtiön johto ja hallintoelimet. Valtion omistajapolitiikkaa koskevan valtioneuvoston periaatepäätöksen mukaan yhteiskunnallisten tavoitteidensa vuoksi erityistehtäväyhtiöiden tulee säilyä valtion yksinomistuksessa tai vähintään valtion määräysvallassa. Omistajapolitiikan tavoitteet näissä yhtiöissä perustuvat mahdollisimman hyvään yhteiskunnalliseen ja taloudelliseen kokonaistulokseen, jota arvioidaan ensisijaisesti sen perusteella, miten ja minkälaisilla kustannuksilla yhtiö toteuttaa ministeriön sille asettamia tavoitteita. Kyse on näin ollen yhtiön yhteiskunnallisen palvelutehtävän toteutumisen ja sen kustannusten arvioinnista. (Valtioneuvoston periaatepäätös 7.6.2007, 1–2; TRO 2/2009 vp, 1–2.)

Eduskunnan suorat osallistumismahdollisuudet valtion omistamien yritysten ja yhteisöjen ohjaukseen ovat rajalliset, sillä varsinaista omistajaohjausta toteuttavat valtioneuvoston kanslia ja muut ministeriöt. Eduskunnan rooli itse omistajaohjauksessa tulee esille tilanteissa, joissa on kyse määräysvallan hankkimisesta yhtiöissä tai yhtiöitä koskevasta määräysvallasta luopumisesta.

Valtion yhtiöomistuksesta ja omistajaohjauksesta annettua lakia (1368/2007) eli niin sanottua omistajaohjauslakia sovelletaan valtion yhtiöomistusta koskevaan päätöksentekoon sekä valtion omistajaohjaukseen valtioenemmistöisissä yhtiöissä ja valtion osakkuusyhtiöissä. Omistajaohjauslain 3 §:n mukaan eduskunnan suostumus vaaditaan, mikäli valtio lakkaa olemasta yhtiön ainoa omistaja tai jos valtio luopuu enemmistöstään yhtiössä. Samoin eduskunnan suostumusta edellytetään silloin, kun omistus- tai yritysjärjestelyn tarkoituksena on tehdä yhtiöstä valtioenemmistöinen.

Omistajaohjauslain 5 §:n mukaan valtiolle omistajana kuuluvien oikeuksien käyttäminen ja muu omistajaohjaus kuuluu omistajaoh-

jauksesta vastaavan ministeriön toimivaltaan. Keskeinen ministeriö omistajaohjauksessa on valtioneuvoston kanslia, johon on keskitetty markkinaehtoisesti toimivien yhtiöiden omistajaohjaus (Valtioneuvoston ohjesääntö 262/2003, 12 §).

Vaikka eduskunnalla ei ole välitöntä roolia itse omistajaohjauksessa, on eduskunnalla useita keinoja vaikuttaa omistajaohjaukseen sekä valvoa sen toteuttamista. Omistajaohjauksen valvonta on osa perustuslaissa säädettyä parlamentaarista varainkäytön valvontaa. Tämän valvonnan toteuttamisen kannalta merkittävässä asemassa ovat eduskunnan tarkastusvaliokunta sekä valtiontalouden tarkastusvirasto. Seuraavassa tarkastellaan omistajaohjauksen valvontaa erityisesti tarkastusvaliokunnan näkökulmasta.

Kertomusmenettely valvonnan välineenä

Eduskunta ja sen tarkastusvaliokunta voivat valvoa omistajaohjausta ensinnäkin kirjallisten raporttien käsittelyn kautta. Yleisesti ottaen eduskunta harjoittaa valtiontalouden valvontatoimintaa ennen muuta kertomusmenettelyn kautta. Eduskunnan tarkastusvaliokunnan perustamista valmistelleen toimikunnan mietinnössä todetaan, että valtiontaloudellisten kertomusten käsittely täysistuntoa varten on valiokunnan valmisteltavista asioista keskeisin. (Eduskunnan tarkastusvaliokunnan perustaminen, 20 ja 88–89.)

Hallitus antaa eduskunnalle vuosittain perustuslain 46 §:n nojalla toimenpidekertomuksen sekä tilinpäätöskertomuksen. Eduskunnan tarkastusvaliokunta on esittänyt näiden kertomusten yhdistämistä. Kertomuksensa eduskunnalle antavat säännöllisesti myös esimerkiksi valtiontalouden tarkastusvirasto, eduskunnan oikeusasiamies, valtioneuvoston oikeuskansleri, eduskunnan pankkivaltuusto, Kansaneläkelaitoksen valtuutetut, Suomen itsenäisyyden juhlarahasto sekä Yleisradio Oy:n hallintoneuvosto.

Valtion omistajaohjauksen valvonnan näkökulmasta on huomattava, että valtioneuvoston kanslian omistajaohjausosaston vuosikertomus ei toistaiseksi ole ollut muodollisesti valtiopäiväasiakirja, joten kertomuksen käsittelylle eduskunnassa ei ole ollut virallista menettelyä. Tätä on pidettävä ongelmallisena valtiontalouden parlamentaarisen valvonnan kannalta.

Tarkoituksenmukaista olisi, että jatkossa uudistettu omistajaohjauskertomus annettaisiin eduskunnalle valtiopäiväasiakirjana. Omistajaohjauskertomus tulisi näin ollen käsiteltäväksi eduskunnassa virallisena asiakirjana, ja tarkastusvaliokunta voisi laatia tästä kertomuksesta mietintönsä. Sopiva valtiopäiväasiakirjatyyppi uudistetun kertomuksen käsittelylle olisi kertomus eli K-asiakirja, joka on luonteeltaan hallituksen ja eräiden eduskunnan alaisten tai valitsemien toimielinten toiminnastaan määrääjain eduskunnalle antama kertomus.

Mikäli omistajaohjauskertomus käsitellään jatkossa eduskunnassa valtiopäiväasiakirjana, se edellyttää erityislainsäädännön muuttamista. Omistajaohjausraportin antamisen eduskunnalle kertomuksena tulisi perustua lain taseiseen sääntelyyn. Asianmukaista olisikin muuttaa valtion yhtiöomistuksesta ja omistajaohjauksesta annettua lakia (1368/2007) niin, että lakiin sisällytettäisiin säännös, joka koskee eduskunnalle vuosittain annettavaa kertomusta valtion yhtiöomistuksista ja omistajaohjauksesta. Menettelymuutos edellyttäisi mahdollisesti myös muita säädösmuutoksia.

Valtiosääntöoikeudellisen pohjan kertomusten eduskuntakäsittelylle antaa perustuslain 46 §:n 2 momentti, jonka mukaan eduskunnalle annetaan hallituksen toimenpidekertomuksen ja tilinpäätöskertomuksen lisäksi muita kertomuksia sen mukaan kuin perustuslaissa, muussa laissa tai eduskunnan työjärjestyksessä säädetään. Eduskunnan työjärjestyksen (40/1999) (EtyöJ) 32 §:n nojalla eduskunnalle annettu kertomus on monien muiden valtiopäiväasioiden tavoin käsiteltävä valmistelevasti valiokunnassa ennen kuin se otetaan päätettäväksi täysistunnossa.

Ennen kertomuksen valiokuntaan lähettämistä käydään täysistunnossa lähetekeskustelu, jonka jälkeen eduskunta päättää puhemiesneu-

voston ehdotuksesta, mihin valiokuntaan asia lähetetään. Eduskunta voi samalla päättää, että yhden tai useamman muun valiokunnan on annettava lausunto asiasta sitä valmistelevasti käsittelevälle valiokunnalle. Valiokunnan tulee ilman aiheetonta viivytystä käsitellä sinne lähetetyt asiat ja antaa niistä asian laadun mukaisesti mietintö tai lausunto toiselle valiokunnalle (EtyöJ 34 §). Kertomus käsitellään täysistunnossa valiokunnan mietinnön pohjalta ainoan käsittelyn asiana (PL 41 §, EtyöJ 55 §). Eduskunnan päätös kertomusasiassa tulee saattaa kertomuksen antajalle tiedoksi eduskunnan kirjelmällä (EtyöJ 68 §).

On myös huomattava, että säännöllisen kertomusten käsittelyn ohella eduskunnan tarkastusvaliokunnalla on valtion taloudenhoidon ja valtion talousarvion noudattamisen valvontaa koskeva vireillepano-oikeus. Eduskunnan työjärjestyksen 31 a §:n mukaan tarkastusvaliokunnalla on oikeus omasta aloitteestaan ottaa käsiteltäväkseen toimialaansa kuuluva asia sekä laatia siitä mietintö täysistunnolle.

Suulliset kuulemiset

Eduskunta voi toteuttaa omistajaohjauksen valvojan tehtäväänsä myös suullisten kuulemisten kautta. Kuten muutkin erikoisvaliokunnat, tarkastusvaliokunta voi kutsua kuultavakseen asian käsittelyn kannalta tarpeelliset tahot. Näin tarkastusvaliokunta saa käyttöönsä valvontatoimensa kannalta keskeistä tietoa sekä haluamiensa asiantuntijoiden näkemykset (Eduskunnan tarkastusvaliokunnan perustaminen, 97–98).

Keväällä 2010 tarkastusvaliokunnassa tehtiin laajamittainen kuulemiskierros, jonka aikana kuultiin omistajaohjauksen asiantuntijoita sekä omistajaohjaukseen osallistuvia tahoja. Suullisten kuulemisten ohella tarkastusvaliokunnalle toimitettiin myös kirjalliset asiantuntijalausunnot. Kuulemisten perusteella tarkastusvaliokunta valmisti muistion (TRO 2/2009 vp).

Suulliset kuulemiset omistajaohjauksen valvonnassa ovat hyödyllisiä, koska kuulemisen avulla on mahdollista täydentää, tarkentaa ja selvittää kirjallisen raportoinnin sisältämää informaatiota. Erityisesti yhtiöiden yhteiskuntavastuun, kuten toiminnan ympäristövaikutusten, henkilöstövaikutusten ja taloudellisten vaikutusten tarkastelussa sekä hyvän hallintotavan (*corporate governance*) arvioinnissa suulliset kuulemiset voivat antaa arvokasta lisätietoa. Valiokunnan ja esimerkiksi ministerin tai ministeriön virkamiehen välinen debatti voi avata mainittujen, vaikeasti mitattavien arvojen sisältöä.

Omistajaohjauksen valvontaan liittyviä asiantuntijoiden kuulemisia olisi perusteltua järjestää myös tulevaisuudessa. Koska kuulemisten täytyy liittyä aina johonkin tiettyyn, vireillä olevaan asiaan, voisivat kuulemiset jatkossa tapahtua säännöllisesti omistajaohjauksen vuosikertomuksen käsittelyn yhteydessä. Vuosikertomusta käsitellessään tarkastusvaliokunta voisi jatkossa kuulla nykyistä säännöllisemmin omistajaohjauksesta vastaavia tahoja. Ministeriöt ovat tilivelvollisia eduskunnalle omistajaohjauksen harjoittamisesta, ja kuulemisten yhteydessä voidaan arvioida tämän tilivelvollisuuden toteutumista.

Valvontakäynnit

Tarkastusvaliokuntaa edeltäneen valtioneuvoston tarkastajaininstituution toimintatapoihin kuuluivat valvontakäynnit valvontakohteissa. Tämä valvontakeino haluttiin säilyttää myös tarkastusvaliokunnalla. Eduskunnan erikoisvaliokuntien vierailut toimialaansa liittyvissä kohteissa eivät ole yleensä valvontakäynneiksi luonnehdittavaa toimintaa, joten tässä mielessä tarkastusvaliokunta poikkeaa toimenkuvassaan muista valiokunnista. (HE 71/2006 vp, 14; Eduskunnan tarkastusvaliokunnan perustaminen, 97–98.)

Tarkastusvaliokunnan valvontakäynnit eivät kuitenkaan ole luonteeltaan varsinaista tarkastustoimintaa vaan keskusteluun ja tietojenvaihtoon liittyviä tapaamisia. Valtiontalouden varsinaista tarkastusta

tekevät valtiontalouden tarkastusvirasto ja valtionhallinnon sisäisestä tarkastuksesta vastaavat tahot. (HE 71/2006 vp, 14.)

Valvontakäynnit tarjoavat mahdollisuuden tiedonvaihtoon ja keskusteluun eri tavalla kuin kuulemistilaisuudet valiokunnassa. Lisäksi valvontakäynnit mahdollistavat tutustumisen valvonnan piiriin kuuluvien kohteiden toimintaan, toiminnasta vastaaviin ja toimintatapoihin. Valvontakäyntien tavoitteena on hankkia tietoa sekä käydä keskustelua valvontaan liittyvistä aiheista. Käynnit voivat auttaa muodostamaan kokonaiskuvan valtiontalouden piiriin kuuluvista yksiköistä ja toiminoista. Valvontakäynneillä valiokunta esiintyy kollegiona ja tarkastelee valvontaa koskevia asioita eduskunnan parlamentaarisen valvontaelimen näkökulmasta. Hankittu tieto ja kokemukset on dokumentoitava ja jakamalla saatettava muiden tarkastusvaliokunnan jäsenten tietoon. (Eduskunnan tarkastusvaliokunnan perustaminen, 98.)

Valtion omistajaohjauksen valvonnan näkökulmasta tarkastusvaliokunnan valvontakäynnit on tarkoituksenmukaista kohdistaa ensisijaisesti omistajaohjausta harjoittaviin tahoihin. Kyse on tällöin valtioneuvoston kanslian omistajaohjausosastoon sekä eri sektoriministeriöihin tehtävistä valvontakäynneistä.

Muut kuin varsinaiset valvontatoimet

Lainsäädäntö on keskeinen eduskunnan keino vaikuttaa valtion omistajaohjaukseen: eduskunta säätää Suomessa sen lainsäädännön, jolla valtion omistajaohjausta säännellään. Vaikka tarkastusvaliokunnan toiminnan päänäkökulma on valtion taloudenhoidon jälkikäteinen tarkastelu, se ei estä lainsäädäntöhankkeisiin osallistumista. Tarkastusvaliokunnan tehtävänä on muiden valiokuntien tapaan käsitellä valmistelevasti täysistuntokäsittelyä varten toimialaansa kuuluvat lakiesitykset, joten tarkastusvaliokunnalla on ainakin muodollisesti mahdollisuus osallistua myös omistajaohjausta koskevan lainsäädännön valmisteluun.

Tarkastusvaliokunnan perustamista koskevassa eduskunnan kanslian julkaisussa toisaalta todetaan, että tarkastusvaliokunnan käsiteltäväksi ei ole tarkoitus tulla siinä määrin hallituksen esityksiä lakiehdotuksineen kuin muille erikoisvaliokunnille. Sen sijaan asioita tulee yleensä vireille valiokunnan oman toiminnan pohjalta. (Eduskunnan tarkastusvaliokunnan perustaminen, 86.)

Sanotun johdosta tarkastusvaliokunnan tehtävien ydinalueeseen ei kuulu mietintöjen laatiminen omistajaohjausta koskevista lakiesityksistä. Tämä tehtävä on eduskunnassa kuulunut talousvaliokunnalle ja valtiovarainvaliokunnalle. Tarkoituksenmukaista kuitenkin on, että tarkastusvaliokunta antaa lausunnon omistajaohjausta koskevasta lakiehdotuksesta mietinnön laativalle valiokunnalle.

Eduskunta voi vaikuttaa valtion omistajaohjaukseen tietyssä määrin myös nimitysten kautta. Eduskunnan tehtävänä on valita Yleisradio Oy:n hallintoneuvosto. Veikkaus Oy:n hallintoneuvoston nimittämisestä ei ole arpajaislaissa (1047/2001) suoraan säädetty, mutta periaatteena on ollut, että Veikkauksen hallintoneuvoston jäsenet valitaan parlamentaaristen voimasuhteiden mukaan. Lisäksi valitaan yksi henkilöstön edustaja ja hänelle varahenkilö. Eduskunta voi käyttää nimitysvaltaansa myös valitessaan Suomen Pankin hallintoa ja toimintaa valvovan pankkivaltuuston sekä Kansaneläkelaitoksen valtuutetut.

Hallintoneuvostojen määrää valtion omistamissa yhtiöissä ollaan tällä hetkellä vähentämässä. Hallintoneuvostoista luovutaan muun muassa Fortumissa ja Neste Oilissa. Hallintoneuvostoja voidaan kuitenkin pitää perusteltuina varsinkin erityistehtäväyhtiöissä sekä sellaisissa markkinaehtoisesti toimivissa valtioenemmistöisissä listaamattomissa yhtiöissä, joissa valtion omistus pitää sisällään strategisia intressejä. Eduskunnan näkökulmasta hallintoneuvostot voivat olla keskustelufoorumeita ja tietokanavia eduskunnan suuntaan.

Osakeyhtiölain (624/2006) 6 luvun 9 §:n mukaan yhtiökokous pääsääntöisesti päättää yhtiön hallituksen valinnasta. Yhtiön hallitus puolestaan valitsee yhtiön toimitusjohtajan (osakeyhtiölaki, 6 luku 20 §). Omistajaohjauslain (1368/2007) 5 §:n mukaan ministeriö päättää

valtion edustajien määräämisestä yhtiökokouksiin ja toimiohjeiden antamisesta heille.

Hallituksen kokoonpanoon vaikuttaminen on merkittävä keino ministeriölle harjoittaa omistajaohjausta. Vaikka eduskunnan tarkastusvaliokunta ei nimitä yhtiöiden hallituksia, voi valiokunta tarvittaessa ottaa yleisellä tasolla kantaa yhtiöiden hallitusten nimittämismenettelyyn ja -käytäntöihin. Näiden kannanottojen esittämisen on tosin tapahduttava jonkin yleisemmän valvontahavainnon käsittelyn yhteydessä.

Lisäksi on huomattava, että eduskunnalla on perustuslain 60.2 §:n nojalla yleinen parlamentaarinen valta valvoa omistajaohjausta harjoittavia ministeriöitä. Vaikka eduskunnan tarkastusvaliokunnalla ei ole oikeutta antaa viranomaisille yksittäistapauksissa määräyksiä tai ohjeita, voi tarkastusvaliokunta sisällyttää mietintöihinsä eduskunnan hyväksyttäväksi annettavia kannanottoja, joissa se edellyttää hallituksen ryhtyvän tiettyihin toimiin.

Lähteet

Arpajaislaki 1047/2001.

Eduskunnan tarkastusvaliokunnan perustaminen. Valtiontalouden parlamentaarinen valvonta -toimikunnan mietintö. Eduskunnan kanslian julkaisu 6/2005.

Eduskunnan työjärjestys 40/1999 v. 2000.

HE 1/1998 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle uudeksi Suomen Hallitusmuodoksi.

HE 71/2006 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi Suomen perustuslain 35 ja 90 §:n muuttamisesta sekä eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

Kankaanpää, Jari, Oulasvirta, Lasse & Wacker, Jani 2011. Valtion omistajaohjauksen valvonta ja raportointi eduskunnalle. Eduskunnan tarkastusvaliokunnan julkaisu 1/2011.

Laki Suomen perustuslain 35 ja 90 §:n muuttamisesta 596/2007.

Laki valtion yhtiöomistuksesta ja omistajaohjauksesta 1368/2007.

Myllymäki, Arvo 1994. *Julkistalouden valvonta*. Tampere: Tammer-Paino Oy.

- Myllymäki, Arvo 2007. *Finanssihallinto-oikeus*. Helsinki: WSOYpro.
- Myrsky, Matti 1999. *Valtiontalousoikeus*. Helsinki: Kauppakaari Oyj. Lakimiesliiton Kustannus.
- Osakeyhtiölaki 624/2006.
- Purhonen, Eino 1955. *Parlamentaarinen valtiontilintarkastus Suomen valtiontalouden valvontajärjestelmässä*. Vammala: Vammalan kirjapaino.
- Purhonen, Eino 1961. *Eduskunnan budjettivalta*. Vammala: Vammalan kirjapaino.
- Suomen Hallitusmuoto 94/1919 (kumottu).
- Suomen perustuslaki 731/1999.
- TRO 2/2009. Valtion omistajaohjauksen valvonta. Muistio.
- TrVM 11/2010 vp. Valtion omistajaohjauksen valvonta. Tarkastusvaliokunnan mietintö 11/2010 vp.
- Valiokuntaopas 2008. Puhemiesneuvoston antamat valiokuntien yleisohjeet.
- Valtioneuvoston ohjesääntö 262/2003.
- Valtion omistajapolitiikkaa koskeva valtioneuvoston periaatepäätös 7.6.2007. http://www.valtionomistus.fi/documents/Asiakirjat/Hallituksen_linjaukset/suomi/VN_n_periaatepaeatoes_omistajapolitiikasta_20070607__2_.pdf. 23.2.2011.
- Vesanen, Tauno 1970. *Valtiontalouden hoidosta*. Porvoo: WSOY.
- Wacker, Jani 2009. *Euroopan unionin talous- ja rahaliiton vaikutukset kansalliseen finanssivaltaan. Tutkimus unionin vakaussäätelyn oikeudellisesta merkityksestä*. Tampere: Tampere University Press.

TARKASTUS JA ARVIOINTI

JULKISEN JA YKSITYISEN RAJAPINNASSA

- *Miten tilintarkastajatutkintojen järjestelmä julkisen ja yksityisen rajapinnassa tulisi organisoida?*
- *Millainen talousinformaatio ohjaa kuntien ulkoistamispäätöksiä?*
- *Millaisia ongelmia liittyy julkisen hallinnon tuottavuusohjelmiin?*
- *Millainen on eduskunnan muuttuva rooli valtiontalouden valvonnassa?*

Teoksessa jäsennetään tarkastuksen ja arvioinnin ajankohtaisia kysymyksiä julkisen ja yksityisen sektorin rajapinnassa. Artikkeleissa luodaan katsaus tilintarkastus-tutkintoihin ja laadunvarmistukseen, julkisen hallinnon markkinamalleihin ja talousinformaation hyödyntämiseen, tarkastuksen ongelmiin tuottavuuteen pyrkivässä julkishallinnossa sekä valtiontalouden valvonnan institutionaalsiin muutoksiin. Teoksen artikkelit yhdistävät sekä tarkastuksen ja arvioinnin teorian että käytännön kysymyksiä. Teos on suunnattu alan ammattilaisille, opiskelijoille ja tutkijoille.

Kansi: Mikko Reinikka | Albert Hall

ISBN 978-951-44-8447-6



9 789514 484476



**TAMPERE
UNIVERSITY
PRESS**